En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los 16 días del mes de septiembre del año dos mil veinticinco, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos caratulados "*Francisconi, Clara Elena (TF 110505590-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*",

La jueza Clara María do Pico dijo:

I.- Por pronunciamiento del 1º de octubre de 2024, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) revocó la resolución n° 608/2022 (AD SALO) y, consecuentemente, el cargo nº 52/19, con costas a la DGA.

En primer lugar, el tribunal destacó que "la actuación administrativa N° 17495-33-2019 (IF-2023-21412566-APN-DTD#JGM) se inicia a fs. 1 con la Nota 08/2019 (de fecha 17/04/19) por medio de la cual se informa el faltante de 10.150 kg (- 0.07%) de MAIZ de lo declarado en el REMO Nº 19041REMO000011B (13.561.340 kg), dejándose constancia la NO intangibilidad de los precintos colocados sobre el medio de transporte, por la que se opina que correspondería generar el cargo a efectos tributarios art. 390 del C.A. A fs. 2 obran el listado de tránsito arribado del 20/03/19 al 26/03/19. A fs. 3 obra copia de la comunicación de embarque definitiva. A fs. 4 obra el Acta (26/03/19) en la cual se deja constancia que la colocación de precintos no es adecuada. A fs. 5 se pasan las actuaciones para su aforo. A fs. 6/8 obran impresiones de pantalla de consulta de declaración detallada. A fs. 9 obra Informe 345/19 (24/05/19) por medio del cual se procede a aforar la mercadería. A fs. 10/11 obra el Cargo Nº 52/19 (20/08/19) y liquidación manual 19057LMAN042986B. A fs. 13/14 obra la impugnación del cargo. A fs. 18obra la Nota 39/22 (22/04/22) mediante la cual se ratifica el faltante a la descarga. A fs. 19/22 obra la resolución aquí apelada.(notificada con fecha 22/09/22 a fs. 25)".

Seguidamente, señaló que, por un lado, de acuerdo con la resolución ANA nº 2220/90 (según mod. res. ANA nº 2914/94), el margen de

tolerancia admitido es el 6 ‰ "considerándose a los efectos fiscales correcta y real la cantidad declarada, siempre que no exceda ese límite". Y, por otro lado, ese margen de tolerancia se aplica a "toda operación de sólidos a granel, sin importar el método utilizado para determinar su peso" (fallo plenario "Supermar SA"). Por último, transcribió parcialmente la IG -2018-3-E-AFIP-DGADUA (“...La presunción tributaria establecidaen el Artículo 390 del Código Aduanero, en caso de constatarse un faltante de mercadería, cederá cuando la diferencia sea debidamente justificada y acreditada para cada operación, teniendo en consideración, por ejemplo: la pérdida de humedad de la mercadería, la pérdida de producto, polvo o residuos contenidos durante el manipuleo, la duración del trayecto del viaje y las condiciones climáticas durante el mismo, el movimiento del medio de transporte, el uso de las diferentes estructuras utilizadas en la carga/descarga o el empleo de diferentes métodos de medición. Cuando se constate la rotura/adulteración de los precintos aduaneros, no se admitirá justificación alguna, resultando inaplicable el criterio previsto en la presente”).

Detectó, sin embargo, "inconsistencias respecto al faltante verificado por el servicio aduanero de -10.150,00 kg., toda vez que de las constancias de autos, ni de las actuaciones administrativas, surge que la actora haya declarado en el REMO Nº 19041REMO000011B para la P.A de autos, 13.561.340 kg de MAIZ, ni surgen tampoco de los actuados que haya descargado 13.551.280 kg. para esa destinación, tal como lo afirma la Nota Nº 08/2019". Por el contrario, aseguró, "el faltante de mercadería que surge de estos actuados es de -22.345 kg de maíz -PA 1005.90.10.190Y- equivalente al 0,21% del total de la mercadería descargada en la destinación de removido 19041REMO000011B".

Toda vez que esa diferencia no puede perjudicar a la recurrente, en tanto que implicaría una indebida *reformatio in peius*, tuvo por constatado el faltante detectado por la aduana.

Concluyó, así, en que, aun cuando los precintos no se encontraban colocados adecuadamente, el faltante constatado -0,07% es menor al porcentaje de tolerancia del 0,6 % admitido por la normativa vigente.

Entonces, desde que "la diferencia constatada se encuentran dentro del límite de las tolerancias del seis por mil dispuesta a los fines tributarios, que se aplica a toda operación de sólidos a granel, sin importar el método utilizado para determinar su peso, de conformidad con la doctrina sentada por el fallo plenario "Supermar" (...) la actora no resulta responsable del pago de los tributos en relación a las mercaderías faltantes".

II.- Por pronunciamiento del 25 de octubre de 2024, el TFN reguló los honorarios profesionales del siguiente modo:

1°) al perito naval Gustavo Daniel Suarez, por la labor desarrollada en la segunda etapa del proceso como Perito Naval designado de oficio, en 3 UMA, los que se encuentran a cargo del Fisco Nacional.

2°) a la abogada Patricia Mariel Bonfiglio, por su actuación profesional ante este Tribunal en el doble carácter de letrada apoderada y patrocinante de la actora en 9 UMA, los que quedan a cargo del Fisco Nacional.

Dejó constancia que las retribuciones que anteceden no incluyen el I.V.A., monto que deberá adicionarse en caso de corresponder conforme a la subjetiva situación que revistan los profesionales beneficiarios frente a dicho tributo.

III.- La aduana apeló la sentencia y expresó agravios, que fueron contestados.

Los argumentos de la aduana son los siguientes:

—"Se agravia mi mandante de la Sentencia Recurrida, puesto que el Tribunal Fiscal de la Nación luego de verificar en autos un faltante a la descarga en los términos del artículo 390 del Código Aduanero, en claro exceso del límite de tolerancia que el propio tribunal acepta como válido y además de reconocer la falta de adecuación de los precintos utilizados parta transportar la mercadería que atañe al caso de marros, concluye revocando la Resolución Aduanera";

—"El error que arrastra el Tribunal Fiscal de la Nación en su sentencia, radica en una incorrecta interpretación de la prohibición de reformatio in pejus. El principio en cuestión, según criterio del a quo aplicado al caso concreto, importó que el Tribunal Fiscal de la Nación no considerara la realidad por este constatada en relación con la mercadería faltante (0,21%), sino el faltante determinado por el Servicio Aduanero (0 ,07%)";

—"Los hechos del caso de ningún modo habilita a revocar la Resolución Aduanera, tal como mal lo hizo el Tribunal Fiscal de la Nación. Máxime, cuando la realidad de los hechos que invoca el Tribunal Fiscal de la Nación acreditan: 1) el nacimiento del hecho imponible y la obligación tributaria reclamada por el Servicio Aduanero; y 2) que el importe faltante de mercadería superó el límite de tolerancia (el límite de tolerancia según el TFN es del 0.6% y el faltante que constató arribó al 0.21%)";

—"El Tribunal Fiscal de la Nación debió confirmar la Resolución Aduanera. Puesto, que la transgresión a la prohibición de reformatio in pejus, se hubiera verificado si el TFN liquidaba una nueva deuda tributaria y más gravosa a la exigida por la Aduana, considerando la mayor base imponible que representa el faltante del 0,21%. Sin embargo, se excede en su pronunciamiento revocando la Resolución Aduanera";

—"el análisis del caso debió realizarse sobre la verdad constatada por el Tribunal Fiscal de la Nación (en particular, a los efectos de aplicar el límite de tolerancia) y no sobre las cuestiones de hecho, que el propio Tribunal desestimó en los considerandos de la Sentencia Recurrida (me refiero a que el TFN sostuvo que el faltante a la descarga del 0.07% era incorrecto, sin embargo, utilizó este monto para resolver la cuestión)";

—"La invocación del precepto prohibición de reformatio in pejus no resulta apropiada. En el caso no surge que el Tribunal Fiscal de la Nación haya constatado la existencia de un hecho imponible distinto del que le determinara el Servicio Aduanero a la Recurrente y que dicha situación provocara gravarla con un tributo que no fue previamente determinado (poniendo a la contribuyente en una situación peor)";

—"no se trata de un hecho imponible nuevo [en su caso] la Resolución Aduanera debió ser confirmanda, respetando el importe consignado en el Cargo Nro. 52/2019";

—"los precintos no se encontraban colocados adecuadamente, por lo que no corresponde justificación alguna en cuanto al faltante de la mercadería";

—"La ausencia de precintos colocados adecuadamente, dejan sin efecto la consideración sobre el margen de tolerancia para gravar la operación en los términos del artículo 390 del Código Aduanero";

—"conforme lo expuesto en [la IG-2018-3-E-AFIP-DGADUA "Cuando se constate la rotura/adulteración de los precintos aduaneros, no se admitirá justificación alguna, resultando inaplicable el criterio previsto en la presente"], no corresponde aplicar justificación alguna y por lo tanto corresponde mantener la determinación practicada por el Servicio Aduanero".

IV.- La letrada beneficiaria y el fisco nacional apelaron la regulación de honorarios por "bajos" y por "altos", respectivamente.

V.- De acuerdo con lo establecido en el art. 1180 C.A. esta alzada debe resolver los recursos que contra las sentencias del Tribunal Fiscal se interpongan “teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados” y que, no obstante, “podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de los autos autorizaren a suponer que la sentencia ha incurrido en error en la apreciación de los hechos”.

Según el artículo 390 del Código Aduanero, cuando al arribo del medio de transporte a la aduana de destino resultare faltar mercadería sometida al régimen de removido “se presumirá al solo efecto tributario, salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente acreditado a satisfacción del servicio aduanero, que ha sido exportada para consumo”. Y con arreglo al artículo 392 del Código Aduanero, se hacen responsables principales del

pago de las obligaciones de transporte al transportista, o en su caso, a su agente de transporte.

Y "no es posible aplicar aquella presunción de exportación a consumo cuando no se ha alcanzado certeza sobre la existencia del hecho base que faculta al ejercicio presuntivo (causa "*Lencina, Héctor Javier c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 8 de mayo de 2014)" (esta sala, causa "*Lencina, Héctor Javier c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 14 de agosto de 2014).

VI.- Pues bien, en contra de lo sostenido en la expresión de agravios, el TFN consideró acreditado el faltante en la cantidad determinada por Aduana. Siendo ello así, no encuentro una queja atendible en el cuestionamiento a lo dicho en el pronunciamiento sobre la *reformatio in peius.*

Por otro lado, la aduana también cuestiona el pronunciamiento afirmando que, al no estar adecuadamente colocados los precintos, el margen de tolerancia no resulta aplicable de acuerdo con la IG-2018-3-E -AFIP-DGADUA. La aduana destacó de su texto que "Cuando se constate la rotura/adulteración de los precintos aduaneros, no se admitirá justificación alguna, resultando inaplicable el criterio previsto en la presente".

Para atender este planteo, cabe reparar diversas pruebas obrantes en la causa:

—en el acta del 26 de marzo de 2019, el funcionario aduanero observó que "si bien los medios de transporte cuentan con los precintos documentados, la colocación de los mismos no es adecuada, por lo tanto no asegura la intangibilidad de la mercadería cargada" (fs. 4 del expediente adm.);

—en la contestación de oficio del 20 de marzo de 2023, la apoderada de la Asociación de Cooperativas Argentinas Cooperativa Limitada informó que "los precintos correspondientes a la carga guía de removido

19041REMO000011B, arribaron en perfecto estado. A pesar de que los precintos llegan en buen estado, existe la posibilidad de mermas por la manipulación de la mercadería";

—el perito naval informó que "En el transporte de cargas solidas a granel hay una merma natural que corresponde al consumo de la mercadería por evaporación, desecación o pulverización y también hay una disminución razonable de la descarga por causas ajenas a la mercadería, en función de la manipulación que es sometida La merma natural puede sufrir variaciones de porcentaje debido a la duración de viaje y zonas por las que naveguen las barcazas. No existen valores fijos ni calculables, siendo los porcentajes conocidos datos surgidos de la experiencia y que computados con los de merma alcanzan valores entre 1 y 3% del cargamento".

De acuerdo con ello, entonces, en estos autos, no se detectó la rotura y/o adulteración de los precintos, situación a la que alude la norma invocada por la recurrente. Encontrándose los precintos documentados colocados y atendiendo el dictamen pericial que afirma la posibilidad de degradación de la mercadería en márgenes superiores a los constatados en la causa, no corresponde apartarse de la tolerancia que consideró aplicable el TFN con sustento en el fallo plenario "Supermar SA".

Consecuentemente, corresponde desestimar los agravios del fisco.

VII.- Por aplicación del principio general contenido en el art. 68 CPCCN y 1163 CA, corresponde imponer las costas a la aduana vencida.

VIII.- En cuanto a los recursos que la demandada y la letrada beneficiaria interpusieron contra la regulación de honorarios cabe decir que, dada la naturaleza del proceso, su monto, las tres etapas cumplidas, el mérito, la calidad y la extensión de la labor profesional cumplida a la luz del resultado obtenido, corresponde FIJAR en 14 UMA —equivalentes a la suma de $ 1.061.046, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA nº 1860/2025— los honorarios de la abogada Patricia Mariel Bonfiglio, por los trabajos realizados en su carácter de letrada

apoderada de la actora en la sede del Tribunal Fiscal de la Nación (arts. 16, 20, 21, 29 y 58 demás cc. de la ley 27.423).

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, SE FIJAN en 4,2 UMA —equivalentes a la suma de $318.313 ,80— los emolumentos a favor de la mencionada letrada por la tarea cumplida ante esta alzada (art. 30 y demás c.c. de la ley citada).

En cuanto a los honorarios fijados al perito naval, toda vez que sólo fueron apelados por altos, corresponde confirmarlos.

Se deja constancia de que los importes indicados no incluyen suma alguna en concepto de IVA, monto que —en su caso— deberá ser adicionado conforme a la subjetiva situación del profesional beneficiario frente al citado tributo.

Por las razones expuestas **voto** por 1. Desestimar el recurso de la Aduana, con costas, y 2. Regular los honorarios en la forma establecida en el considerando VIII.

La jueza Liliana María Heiland y el juez Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto que antecede.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:** 1. Desestimar los agravios de la parte demandada, con costas; y 2. Regular los honorarios en la forma establecida en el considerando VIII.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 16/09/2025
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39894034#456307778#20250916085709369