En Buenos Aires, a los 25 días del mes de marzo de 2025, reunida en acuerdo la sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos "**Agencia Marítima Dulce SA (TF 37518-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo**",

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. A fs. 101/104, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) revocó la resolución 503/16 del Administrador de la Aduana de San Nicolás (AD SANI) que condenó a la firma Agencia Marítima Dulce SA (en adelante "Agencia"), en calidad de Agente de Transporte Aduanero (ATA), al pago de sendas multas y tributos. Ello, con sustento en los arts. 954, ap. 1, inc. a) y 962 del C.A., por encontrarse sobrantes y faltantes en la visita de fondeo del 27/02/15, en el buque Quetzal Arrow, de bandera Bahamas. Con costas a la AFIP-DGA.

En su consecuencia, dejó sin efecto: (i) las multas por infracción a los arts. 962 del C.A. y 954, ap. 1, inc. a), del C.A., como así también la multa sustitutiva del decomiso en los términos del art. 922 del C.A. y los tributos exigidos, por el sobrante y el faltante de químicos; (ii) la multa por infracción al 962 del C.A. y la multa sustitutiva de decomiso en los términos del art. 922 del C.A., por el sobrante de repuestos.

Para así decidir, en esencia y para lo que ahora importa, sostuvo que:

(a) Corresponde declarar la nulidad de la segunda corrida de vista dispuesta por la Aduana, respecto de las multas (arts. 962, 922 y 954, ap. 1, inc. a), del C.A.) y de los tributos exigidos a Agencia por el sobrante y el faltante de químicos detectados en la visita de fondeo. Ello es así porque al momento de notificarse la vista, las multas y los tributos habían

sido íntegramente cancelados; encontrándose extinguidas tanto la acción penal como la exigencia tributaria (conf. art. 930 y 787 del C.A.).

(b) En cuanto al sobrante de repuestos, del Acta de Fondeo se desprende que, al realizarse la visita de los agentes aduaneros, se presentó el Manifiesto de Rancho, que contiene el listado de repuestos del buque. Por tanto, en virtud del principio de la duda (art. 898 del C.A.), "se colige que la mercadería… se declaró conforme a la ley, en oportunidad de la visita de fondeo".

No existió falta de declaración en los términos del art. 962 del C.A. porque del Manifiesto de Rancho "surge que los repuestos allí detallados se encontraban localizados en sectores" que identificó y "no fue objetado por el servicio aduanero. Lo [que] impide aseverar que efectivamente los repuestos se encontraron ocultos o en lugares de acceso reservado a la tripulación".

La multa sustitutiva de comiso resulta improcedente "al quedar sin efecto la condena por la infracción en los términos del art. 962 del CA".

II. A fs. 120 y vta., se regularon los honorarios del Dr. Alejandro Fernández Llorente por su actuación ante la instancia anterior, en su doble carácter de letrado apoderado y patrocinante de la actora, en la suma de $1.083.000 (por la etapa procesal transcurrida en la vigencia de la ley 21.839) y $3.907.873,58 (equivalentes a 154,01 UMA, por las etapas procesales cumplidas durante la ley 27.423).

Los que fueron apelados por "bajos" (fs. 125) y "altos" (fs. 126/130).

III. Disconforme, la **AFIP-DGA apeló** y expresó agravios, que fueron replicados (fs. 118 y vta., 131/142 y 150/153, respectivamente).

Esgrimió las siguientes críticas:

(a) En cuanto al efecto cancelatorio del pago y la nulidad de la segunda corrida de vista, cabe estar al precedente de la CSJN,

"*Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA*" (S.C. V. 312, L.XLV), del 23/08/11. Precisamente, la finalidad de esa segunda corrida fue que los tributos quedaran expresados en dólares estadounidenses, en cumplimiento del art. 20 de la ley 23.905.

El ATA no cumplió con la RG AFIP 3271/12 por lo que "mal pudo con el pago haber cancelado conforme ley y por ende, dar por extinguidas las acciones penales… como así también la obligación tributaria reclamada".

(b) En relación al sobrante de repuestos, yerra el TFN en concluir en que no hubo transgresión al régimen del art. 962 del C.A. porque existió declaración de rancho.

Lo que se le imputa al ATA "no es la falta, ausencia o inexistencia de manifiesto de rancho sino el hallazgo de mercadería no declarada a bordo del buque". Es decir, "manifiesto de rancho existió, sólo que no resultó veraz… ya que lo hallado a bordo del buque, difiere notoriamente con lo declarado. Los repuestos no se encontraban declarados… detectó mercadería transportada y no declarada en el manifiesto internacional de carga", siendo aplicable la infracción del art. 962 del C.A.

El art. 962 del C.A. tiene por finalidad sancionar "no sólo el 'ocultamiento', sino también la existencia de mercadería en lugares de acceso reservado a la tripulación o en poder de algún tripulante… se encuentra acreditado que la mercadería en infracción se encontraba en un lugar de acceso reservado a la tripulación".

Del "acta de fondeo surge que los repuestos no declarados se encontraban en 'lugares de acceso reservado a la tripulación' y que, en cierta medida, resultaban ocultos toda vez que de no haberse procedido a la inspección aduanera, no hubiesen sido detectados".

"Aún en el hipotético y negado caso que se entendiera que dicho lugar no es 'reservado'", la jurisprudencia "ha considerado" que ello no

obsta a la configuración del tipo infraccional, “aun cuando el ‘lugar’ pueda ser de libre acceso”.

IV. En tales condiciones, **los agravios de la AFIP-DGA no pueden prosperar**.

(A) En cuanto a la nulidad de la segunda corrida de vista decidida por el TFN, cabe señalar que los arts. 787 y 930 CA, prevén la extinción de las acciones penales y tributarias por su cumplimiento voluntario.

Por un lado, el art. 787 establece que: “En las condiciones previstas en este código, la obligación tributaria aduanera sólo se extingue por: a) el pago de lo debido”, precisando en su art. 792 que: “El pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere inferior al debido”. En tal caso, el art. 793 prescribe que: “La determinación tributaria suplementaria a que pudiere dar lugar el supuesto previsto en el artículo 792 no puede fundarse en una interpretación de la legislación tributaria que se hubiere adoptado con posterioridad al momento del pago originario y que modificare la interpretación general, hasta entonces vigente, de conformidad con la cual dicho pago hubiere sido efectuado”.

Por el otro, el art. 930 del C.A., prevé también que: “La acción penal en las infracciones aduaneras reprimidas únicamente con pena de multa también se extingue por el pago voluntario del mínimo de la multa que pudiere corresponder por el hecho de que se tratare” y el art. 932 aclara que “sólo surtirán efecto extintivo de la acción penal si los pagos voluntarios y el abandono se efectuaren antes de vencido el plazo previsto en el artículo 1101. En estos casos, el antecedente no será registrado”.

En ese marco, importa anotar que no se discute, surge de las actuaciones administrativas (SIGEA 12629-7-2015 y 12624-30-2015) y lo puso de relieve el TFN, que luego de la primera corrida de vista y dentro del plazo allí previsto, el ATA pagó la suma de $613.952. Lo hizo

en concepto de tributos y multas exigidas por el servicio aduanero por el sobrante y el faltante de químicos que se detectaron. Monto que pagó de conformidad con la liquidación practicada por la propia Aduana (v. corrida de vista de fs. 304/305, comprobante de pago de fs. 309 y su afectación, fs. 325 y 326).

En tales condiciones, como bien sostuvo el Tribunal *a quo* resulta claro que operó el efecto cancelatorio del pago respecto de las multas por las infracciones tipificadas en los arts. 962, 922 y 954, ap. 1., inc. a), del C.A., y los tributos exigidos, por el faltante y sobrante de químicos. Lo que es así, insisto, atento a que le pago se realizó dentro de los 10 días hábiles desde que se notificó la corrida de vista (conf. art. 1101 del C.A.) y por los montos allí exigidos, conforme la liquidación realizada por el servicio aduanero.

Máxime si se tiene en cuenta que, en relación a los tributos, la suma pagada, el 14/08/15, ascendió a $280.871. Monto que, también lo puso de resalto el TFN -sin merecer crítica y/u objeción alguna de la recurrente-, “correspondía a u$s 32.561 según el tipo de cambio al momento imponible” (v. liquidación de fs. 172, act. adm.).

Por tanto, no es cierto que la segunda corrida de vista tuvo por finalidad “que los tributos quedaran determinados en esa moneda, en cumplimiento con lo prescripto en el art. 20” de la ley 23.905. Pues, como se vio, los tributos fueron expresados en esa moneda al momento en que la Aduana realizó la liquidación y, precisamente, fue el propio Fisco que los convirtió en pesos según al tipo de cambio al momento del hecho imponible y exigió dicho monto en pesos al ATA (v. liquidación de fs. 172 y corrida de vista de fs. 304/305, act. adm.).

Por lo demás, cabe agregar que si bien se admite la rectificación posterior del monto fijado por la Aduana y la concesión de una nueva vista (en los términos de los arts. 1101 y 1102 del C.A.; esta Sala, “*Emerson Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo*

externo", del 23/06/20), es claro que ello sólo puede tener lugar antes del pago voluntario de lo reclamado por el servicio aduanero en la primera vista. Lo que produjo el expreso y forzoso efecto de extinguir la acción tributaria y penal, sin anotación del antecedente (arts. 787 y 930 del C.A.; Sala IV "*Baltzer Maritima SRL c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 13/06/19).

Es que, una solución contraria, importaría no sólo desconocer la estabilidad de los actos administrativos consentidos (arts. 17 de la ley 19.549 y 1017 del C.A.), sino también, transgrediría el principio de seguridad jurídica, así como las garantías constitucionales ínsitas en la protección al derecho de propiedad, consagradas por la CSJN con la doctrina del "efecto liberatorio del pago". Todo ello, claro está, en la medida en que, como aquí, no medie culpa o dolo del administrado. Circunstancias que, por lo demás, no fueron invocadas ni atribuidas al ATA (Fallos: 211:389; 224:935; 225:703; 229:441; 267:247; 269:261; 237:556; esta Sala, "*Bunge Argentina SA (TF 48408207-A) c/ DGA s /recurso directo de organismo externo*", del 26/12/23; Sala IV, "*Baltzer*", citada).

(B) En relación al sobrante de repuestos, debe estarse al art. 962 del C.A., en tanto prescribe: "Cuando en un medio de transporte se hallare mercadería oculta o en lugares de acceso reservado a la tripulación o en poder de algún tripulante, **que no hubiere sido oportunamente declarada ante el servicio aduanero**, corresponderá el comiso de la mercadería en infracción y se aplicará al transportista una multa igual a su valor en plaza" (el resaltado me pertenece).

La Aduana, para revertir la decisión arriba por el TFN, insiste, dogmáticamente, en que existió Manifiesto de Rancho pero "no resultó veraz… ya que… los repuestos no se encontraban declarados". Sin embargo, a diferencia de lo que postula la DGA, el Manifiesto de Rancho contiene el listado de los repuestos del buque (v. fs. 2/160, de las actuaciones administrativas). Lo que, como bien concluyó el TFN, obsta

a la configuración de la infracción prevista en el art. 962 del C.A., pues falta un elemento necesariamente constitutivo de la infracción aduanera endilgada; esto es, que la mercadería no hubiese sido declarada.

V. Las costas de esta instancia se imponen a la AFIP-DGA porque resultó vencida y no se advierten motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota contenido en el primer párrafo del art. 68 del C.P.C.C.N.

VI. Resta examinar el recurso de apelación interpuesto “por bajos” (fs. 125) y el recurso de apelación interpuesto y fundado “por altos” (fs. 126/129 vta.) —cuyo traslado fue contestado (fs. 156/vta.)— contra la regulación de los honorarios (fs. 120/vta.).

La cuestión relativa a la estimación de la base regulatoria, encuentra una adecuada respuesta en las consideraciones desarrolladas, recientemente, por esta Sala en la causa *“Borrachas Vipal SA (TF 34633-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”*, exp. 12.593/24, del 18/3/25).

Por tanto, dada la naturaleza del proceso, su monto —el cual fue establecido de acuerdo a las pautas fijadas en el precedente citado—, las tres etapas procesales cumplidas, la extensión y la calidad jurídica de la labor desarrollada, ponderando el momento en el que fue efectivamente desarrollada (Fallos: 341:1063) —la primera y la segunda etapa bajo la vigencia de la ley 21.839 (el auto de apertura a prueba fue dictado el 13/9/17, fs. 42) y la tercera etapa bajo la vigencia de la ley 27.423 (el alegato fue presentado el 1°/8/23, fs. 84/88 vta.)—, a la luz del resultado alcanzado, corresponde FIJAR los honorarios del doctor Alejandro Fernández Llorente por su actuación en ejercicio de la dirección letrada y la representación procesal de la parte actora en la instancia anterior en: (a) la suma de SEIS MILLONES TRESCIENTOS MIL PESOS

($6.300.000), atinente a la primera y a la segunda etapa; y (b) 48 UMA —equivalentes a la suma de $3.246.336, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 237/2025 de la CSJN—, atinente a la tercera etapa (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás concordantes de la ley 21.839; y arts. 16, 19, 20, 21, 29 y demás concordantes de la ley 27.423).

Sobre pautas análogas, corresponde FIJAR en 43 UMA —equivalentes a la suma de $2.908.176, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 237/25 de la CSJN— los honorarios del doctor Alejandro Fernández Llorente por su actuación en ejercicio de la dirección letrada y la representación procesal de la parte actora ante esta instancia (art. 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

La regulación precedente no incluye el impuesto al valor agregado, monto que —en su caso— deberá ser adicionado conforme a la subjetiva situación del profesional beneficiario frente a dicho tributo.

VII. Por todo lo expuesto, propongo al Acuerdo: **(i)** desestimar los agravios de la AFIP-DGA, con costas; **(ii)** establecer los honorarios de conformidad con lo señalado en el considerando VI.

La jueza Clara María do Pico y el juez Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE**: **(i**) desestimar los agravios ofrecidos por la Agencia Federal de Ingresos Públicos – Dirección General de Aduanas, con costas; **(ii)** establecer los honorarios de conformidad con el considerando VI.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 25/03/2025
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38759740#433623082#20250325092124272