34086/2023

GAX SA (TF 123023685-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 06 de octubre de 2023.

VISTOS y **CONSIDERANDO**:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 28/06/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al planteo efectuado por la recurrente y declaró la nulidad del artículo 2° de la Resolución DE PRLA n° 8646/19, en cuanto la intimó el pago de tributos, con costas al fisco.

Para así decidir, sostuvo que le asistía razón a la actora al cuestionar la resolución apelada y el procedimiento que la antecediera. Ello así, toda vez que si bien el servicio aduanero formuló denuncia e instruyó sumario a la importadora, omitió correr la vista específicamente reglada en el art 1101 del Código Aduanero, notificándola de la resolución apelada y de la exigencia tributaria en cuestión en el año 2021, por haber presuntamente presentado un certificado de origen que no resultaba de aplicación a la mercadería documentada con el DI nro 09 001 IC04 112330G, oficializado en el 2009.

Destacó que la corrida de vista "….es la pieza fundamental del ejercicio del derecho de defensa del imputado dentro del procedimiento para las infracciones y para los delitos en sede aduanera. La falta de otorgamiento de la vista o su notificación defectuosa acarrea la nulidad de toda actuación futura, porque ésta es la única posibilidad que concede la ley para la defensa, y de no cumplirse con este acto procesal se estarían violando derechos básicos protegidos constitucionalmente (art. 18 CN) (Abarca, S., "Procedimientos Aduanero y Penal Cambiario, pag. 225, 1ª edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Guía Práctica; Ediciones lara, 2017).

Afirmó que, en la causa se advertía el cabal incumplimiento del procedimiento reglado en el art. 1080 y sgtes del CA y de los más mínimos recaudos para salvaguardar los derechos de la actora, cuestión que no podía ser subsanada ante esta instancia. Ello así, dado que tal como sostenía la recurrente el servicio aduanero la había privado de la

posibilidad de ejercer debidamente su derecho de defensa, en violación del debido proceso de raigambre constitucional, debiendo destacarse que la importadora recién tomó conocimiento del trámite dado al sumario instruido por la Aduana, al notificarse de la resolución cuestionada.

En tales condiciones, concluyó que no resultaba ajustado a derecho el proceder de la Aduana al exigir el pago de tributos a la aquí actora sin previamente haberle dado la posibilidad de realizar su descargo y ejercer debidamente su derecho de defensa, garantizado por el art. 18 de la CN y por el CA según el procedimiento de que se trate (arts. 1101, 1053, 1055 y cctes).

Aclaró que, si bien se resolvió absolver a la actora por la infracción imputada, en aplicación de lo normado en el art 898 del C.A., dicha cuestión no implicaba que la Aduana pueda intimar el pago de tributos sin la previa intervención del imputado o responsable tributario, resultando imperioso que se establezca en forma clara dentro de qué procedimiento se exigen los tributos en cuestión, a fin de garantizar el derecho al debido proceso.

En consecuencia, consideró que no cabía más que hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente y declarar la nulidad del artículo 2° de la resolución apelada en cuanto intima el pago de tributos, con costas al fisco.

II.- Que disconforme con lo resuelto, con fecha 19/08/2022 interpuso recurso de apelación el Fisco Nacional, expresando agravios el 6/09/2022, los que fueron contestados con fecha 20/02/2023.

Sostiene la apelante que, el art. 250 establece que *“La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo.”*; y el art. 274 *“1. La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo, aun cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) hubiere vencido el plazo para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar; b) no se cumpliere con las obligaciones impuestas como condición de*

#38171676#386167176#20231006000421291

otorgamiento del régimen, salvo que se tratare de obligaciones meramente formales (…) 2. En los supuestos previstos en el apartado 1, quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere".

Refiere que así ha sido entendido recientemente por el Juzgado Contencioso Administrativo Federal 12 con fecha 01 de julio de 2021 en autos "TPC COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. C/ EN-M HACIENDA Y FP-AFIP-DGA S/ DIRECCIONES GENERAL DE ADUANAS", Expte. 45068/2017*: "De la normativa reseñada surge con meridiana claridad que lo que el incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería importada bajo el régimen temporario mediante la DIT06 073 IT14 001419 M, es lo que conlleva al servicio aduanero a considerar la mercadería allí amparada importada para consumo, y es esta la causa de las obligaciones tributarias por las cuales el Jefe del Departamento Procedimientos Legales Aduaneros formuló cargo a la empresa importadora y la aseguradora aquí actora".*

En este contexto, aduce que, sin perjuicio de la calificación infraccional que merezca el incumplimiento advertido por el Fisco, es la importación para consumo de la mercadería el hecho imponible de los tributos reclamados por la Aduana mediante la Resolución Nro. 64/2019 (DE PRLA) en crisis, lo cual se adecúa a lo previsto en el art. 274 *in fine*.

Apunta que, resulta claro que no se verifica en autos la alegada colisión constitucional, sino más bien que esta traduce una política de gestión interna del servicio aduanero que se mantiene dentro de los límites que el Código Aduanero le demarca, lo cual sella la adversa suerte de la demanda intentada.

Refiere que esto ha sido sostenido reiteradamente por la jurisprudencia y recientemente reiterado por la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal, SALA I, en autos "Quickfood SA c/ EN AFIP DGA s/ Dirección General de Aduanas", expte. 23930/2016, sentencia de fecha 8/11/2016.

Al respecto, manifiesta que, claramente en dicho fallo, la Cámara entiende que existe independencia entre la determinación tributaria y el proceso infraccional, encontrándose la Aduana habilitada,

ante la mera constatación de la infracción, a exigir los tributos, con prescindencia del juzgamiento en el aspecto infraccional.

Pone de relieve que, el apartado “2” del art. 274 es bien claro al hablar de la responsabilidad tributaria del importador *“sin perjuicio de la sanción que correspondiere”*, y en los mismos términos -o con la misma lógica-, sin contradecirlo de ninguna manera, se ha dictado el punto E de la Instrucción en cuestión.

Destaca que la causa de la obligación tributaria reclamada es el acaecimiento del hecho imponible y no la comisión de la infracción. Por eso, la facultad que se le otorga al Servicio Aduanero es de prescindir del procedimiento infraccional que daría lugar a una eventual multa, más no del reclamo tributario.

Aduce que, el Tribunal considera que en el sumario en cuestión no se corrió vista a la actora de la imputación efectuada por la Aduana a los efectos de hacer valer las defensas correspondientes garantizando su derecho de defensa. Pero sucede que el Servicio Aduanero no omitió correr vista de lo actuado, decidió dejar sin efecto las actuaciones sumariales antes de llegar a ese estadío del proceso, y procedió a reclamar el tributo debido por haberse configurado la infracción endilgada.

En este punto, destaca lo dispuesto por el art. 1050 del C.A., en virtud del cual *“[n]o se podrá declarar la nulidad de un acto de procedimiento si el mismo, no obstante su irregularidad, hubiere logrado la finalidad a que estaba destinado”.- “El decreto de la nulidad de un acto procesal, es un remedio fundamental para aquellas situaciones en las que, dentro de un proceso, se ha violado el derecho de defensa en juicio de alguna de las partes […] La nulidad procesal puede definirse brevemente como el remedio que existe ante aquellos actos procesales que carecen de algún requisito indispensable, que les impide lograr la finalidad a la cual están destinados […] Sin embargo, no todo incumplimiento de las formas procesales acarrea la nulidad del acto. En la materia rige el principio de instrumentalidad de las formas, que impone juzgar la validez del acto atendiendo a la finalidad, que en el caso concreto, está destinado a satisfacer. Así, será reputado como válido, cualquier acto que, a pesar de no haber cumplido con las formas previstas por la norma procesal, hubiera logrado su finalidad, sin*

perjudicar los derechos de la parte interesada. No existe la nulidad, por la nulidad misma, por lo que debe existir indefensión real de la parte interesada en la declaración de la nulidad. Asimismo, tampoco existen nulidades absolutas en materia de actos procesales. Todas las irregularidades que se presenten en un pleito pueden ser consentidas por la parte perjudicada, tanto en forma expresa, como tácita. Por último, la ley procesal también ha recogido el principio nemo auditor propriam turpidudinem allegans, por lo que se le niega la posibilidad de pedir la nulidad a la parte que le dio lugar".

Apunta que el Tribunal considera vulnerado el derecho de defensa de la actora por la falta de corrida de vista, pero como vimos, el procedimiento ha cumplido con su finalidad: se produjo el hecho imponible y se le formuló cargo por los tributos adeudados.

Cita jurisprudencia.

Pondera que, amén de todo lo expuesto, la actora podría haberse defendido a través del procedimiento de impugnación previsto en el art. 1053 del C.A, sin embargo no obran en las actuaciones constancias de ello.

En consecuencia, entiende que, independientemente de lo anteriormente expuesto, su parte no omitió correr vista, sino que resolvió absolver a la actora de la multa (por la cuestión infraccional) y luego, formuló cargo por los tributos adeudados.

Manifiesta que, en el caso de que este Tribunal considere a ello un vicio en el procedimiento, constituye doctrina de la Corte Suprema que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación del art. 18 de la C.N. no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (*Fallos*, 205-549, 247-52 consid. 1º., 267-393 consid. 12 y otros), porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio "ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (*Fallos*, 205-549, consid. 5º y sus citas) -TFN, Sala E, entre otros, "Rivera, Alcides" del 27/5/86, "López Arispe, José, del 5/9/88-.

III.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 27/12/2022, el Tribunal Fiscal de la Nación regular los honorarios de la Dra. Gisela Horisch por la labor desarrollada en el doble carácter en una (1) etapa del

proceso en la suma de pesos cuatrocientos ochenta y nueve mil cincuenta y seis ($ 489.056) -equivalentes a 47.02 UMA- con más la suma de pesos CIENTO DOS MIL SETECIENTOS UNO CON SETENTA Y SEIS CENTAVOS ($ 102.701,76), en concepto de IVA, toda vez que la citada profesional reviste la condición de responsable inscripta frente al IVA. El pago de dichos importes se encuentra a cargo del Fisco nacional.

Dicho emolumentos fueron apelados por el Fisco Nacional el 3/01/2023, por considerarlos elevados y por la letrada de la actora el 6/02/2023, por considerarlos bajos.

IV.- Que el art. 265 del C.P.C.C.N. establece, en lo pertinente, que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia del criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas.

Sobre este punto, se ha dicho que la expresión de agravios es un acto de petición destinado específicamente a criticar la sentencia recurrida, con el fin de obtener su revocación o modificación parcial por el tribunal y su forma le impone claridad expositiva, para facilitar su estudio (conf., Fenochietto-Arazi, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado y concordado, T.1, Astrea, Buenos Aires, 1987, pp. 834/836).

Al efecto, corresponde recordar que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta, razonada y autosuficiente del pronunciamiento apelado, que no se sustituye con una mera discrepancia del criterio del juzgador, sino que implica el estudio de los razonamientos de aquél, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas.

V.- Que en el *sub examine*, mientras el núcleo de la decisión de grado para declarar la nulidad del artículo 2° de la Resolución DE PRLA n° 8646/19 en cuanto intima el pago de tributos, se sustentó en que la Aduana, omitió correr la vista específicamente reglada en el art 1101 del Código Aduanero, notificando la resolución condenatoria y de la exigencia tributaria en cuestión en el año 2021, lo que denotaba el cabal incumplimiento del procedimiento reglado en el art. 1080 y sgtes del CA y de los recaudos mínimos para salvaguardar los derechos de la actora,

cuestión que no podía ser subsanada ante esa instancia; la recurrente se limita a manifestar su disconformidad con lo resuelto, resultando los agravios expuestos absolutamente ineficaces para revocar la sentencia impugnada.

En efecto, en su escrito recursivo la demandada comienza transcribiendo el contenido del art. 250 del Código Aduanero, el cual hace referencia a la destinación suspensiva de importación temporaria, y luego al art. 274 que regula el incumplimiento de dicho régimen; cuando en el caso en examen se trata de la infracción prevista en el art. 954, ap. 1 inc. a) del C.A. Luego, cita el fallo “TPC Compañía de Seguros” en el cual se alude al incumplimiento de la obligación de “reexportar” la mercadería, también en destinaciones suspensivas de importación temporaria.

Los fundamentos aludidos no tienen ninguna vinculación con el caso de autos, en el cual se debate la aplicación de una infracción (en atención a la documentación certificante del origen) en una operación de importación definitiva a consumo oficializada bajo el número 09 001 IC04 122330 G.

Más adelante se refiere a la impugnación de la Resolución n° 64/2019 (DE PRLA), siendo que en autos se discute la aplicación de la Resolución DE PRLA n 8646/19.

En definitiva, esgrime una defensa vinculada al régimen de importación temporal y a un acto administrativo, que ninguna relación tienen con la causa.

En tales condiciones, corresponde rechazar el recurso intentado, toda vez que, los argumentos esgrimidos por el apelante se orientan a salvar la validez de un acto administrativo distinto del que se debate en los presentes autos.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que, en el caso en examen, de las actuaciones administrativas n° 12197-60-2010 que se tienen a la vista, se desprende que:

(i) las actuaciones se inician el día 08/01/2010 con la Multinota presentada por la despachante de aduanas de la firma “GAX SA”, en la que solicita la liberación de la garantía generada por la falta de certificado de origen textil (cfme resol 763/05) a la que adjunta documentación relativa al DI nro 09 001 IC04 112330G (oficializado el 10/08/2009) (fs. 1/15).

#38171676#386167176#20231006000421291

(ii) el 8/01/2010 se glosa un print de consulta de garantía (fs. 16).

(iii) a fs. 17 se glosa la denuncia formulada contra la firma “GAX SA” por la presunta comisión de la infracción al art. 954 del CA, por no resultar de aplicación el certificado de origen que ampararía a la mercadería documentada con el DI nro 09 001 IC04 112330G.

(iv) con fecha 19/01/2010 se remite lo actuado a la Sección Liquidaciones a fin de generar el cargo en concepto de multa automática garantía 09 001 0303 07F, y se indica que luego se eleve a la División Secretaría de Actuación n° 3 para iniciar el sumario atento que el certificado de origen no resulta de aplicación por no ser coincidente el número de factura comercial con el de la destinación (fs. 18).

(v) a fs. 19 se glosa la liquidación del cargo 98/2010, notificado con fecha 25/01/2010 (fs. 23/24).

(vi) con fecha 8/02/2010 se emite el comprobante de pago de la liquidación manual cancelatoria del cargo 98/2010 (fs. 27).

(vii) con fecha 29/12/2014 se dispone la apertura de sumario en los términos de lo normado en el art 1090 inc c) del CA, por presunta infracción al art. 954, ap.1 inc. a) del C.A. (fs.29).

(viii) con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución DE PRLA Nro 8646/19 apelada en la causa (fs. 31/33).

(ix) con fecha 27/11/2019 se dicta la Resolución RESOL-2019-1500-E-AFIP-DILEGA#SDGTLA por la que se aprueba la Resolución DE PRLA Nro 8646/19 (fs. 38/39).

(x) con fecha 12/12/21 se practica la liquidación de los tributos (fs. 43).

(xi) a fs. 44 se glosa cédula de notificación de la Resolución DE PRLA Nro 8646/19 dirigida a la importadora, recibida el día 7/12/2021. A fs. 45 se informa la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

VII.- Que de lo reseñado se desprende que mientras la apertura de sumario se realizó el 29/12/2014, la liquidación de tributos que se mandaba a confeccionar en forma “previa a todo trámite”, se terminó realizando como último acto procesal, recién casi 7 (siete) años después, el 12/12/2021 y luego -incluso- del dictado de la resolución final DEPRLA 8646/2019 del 30/09/2019, lo que demuestra un claro incumplimiento de las previsiones contenidas en el art. 1094 del C.A.

A lo expuesto, debe añadirse que nunca se corrió vista de las actuaciones a la firma actora, en abierta violación a lo dispuesto en el art. 1101 del C.A., que textualmente reza: *"[c]umplidas las medidas dispuestas de conformidad con el artículo 1094, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de DIEZ (10) días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder…"*.

En el caso en examen el procedimiento infraccional aduanero se realizó íntegramente "inaudita parte", es decir, sin la más mínima posibilidad para el administrado de ejercer su derecho de defensa. Se le impidió así conocer cuáles son los hechos que se le imputan, las normas supuestamente incumplidas, alegar sobre la verdad de lo ocurrido, aportar pruebas en su favor y -en definitiva-, obtener una resolución válida y fundada en derecho.

En los presentes autos, el primer y único acto notificado, consistió directamente en la Resolución DEPRLA 8646/2019 (dictada casi 5 años después de la apertura del sumario, el 30/09/19) que dio por concluido el procedimiento infraccional, notificada casi 2 años y 2 meses más tarde (29/11/2021).

En tales condiciones, cabe concluir que la omisión de la Aduana de no correr vista de las actuaciones cercenó de manera insubsanable los derechos de defensa en juicio y debido proceso de la actora, por lo que, corresponde confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, en todos sus términos.

En consecuencia, corresponde rechazar el recurso interpuesto por la AFIP - DGA y, en consecuencia, confirmar la resolución dictada el 28/06/2022 por el Tribunal Fiscal de la Nación.

VIII.- Las costas de instancia judicial se imponen a cargo del Fisco Nacional, por no advertirse motivos que justifiquen apartarse del principio general de la derrota, rector en la materia (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

IX.- Que a fin de tratar los recursos interpuestos; en primer término, cabe señalar que, mediante la regulación de honorarios se busca compensar de modo adecuado la tarea desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa. Para ello debe ponderarse la magnitud del trabajo realizado, el grado de

responsabilidad asumido, en concordancia con la complejidad de los intereses económicos en juego y la contribución que cada uno ha aportado para llegar a la solución definitiva del pleito.

Además a fin de lograr una retribución equitativa y justa no resulta conveniente tan sólo la aplicación automática de porcentajes previstos en los aranceles, en la medida en que las cifras a las que se arriba pudieren conducir a una evidente e injustificada desproporción con la obra realizada. Tal proceder, limitaría la misión del Juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etc. (conf. esta Sala '*in rebus*' "Unión Obrera Metalúrgica de la República Argentina c/E.N. -M° de Salud y Acción Social- y otro s/Juicios de Conocimientos" del 30 -XII-97, y "Estado Nacional (M.O.S.P. y E.) c/Baiter S.A.", del 2-IV-98, entre otras), razón por la cual se impone la adecuada y prudente ponderación de la totalidad de los factores que conducen a la ajustada valoración de la tarea profesional.

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que el valor del juicio no es la única base computable para las regulaciones de honorarios, las que deben ajustarse al mérito, naturaleza e importancia de la labor profesional (C.S., *Fallos*: 270:388; 296:124, entre muchos más).

Que sobre la base de las consideraciones precedentemente expuestas, cabe tener en cuenta la naturaleza del asunto, resultado y montos involucrados - conf. fs. 1 (F4, Resol. DEPRLA 8646 del 30/09/2019), –convertido a pesos, lo resuelto con fecha 28/06/2022 y precedentemente–; atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante las etapas del pleito cumplidas, corresponde reducir a la suma de PESOS DOSCIENTOS CINCO MIL NOVECIENTOS CINCUENTA ($205.950) –equivalente a 10 UMA– los honorarios de la DRA. GISELA HORISCH, letrada apoderada, actuante en la defensa de la actora (arts.16, 20, 21, 24, 29, 44 inc. b) y ccdtes. y citados de la ley 27.423).

Por las tareas efectuadas en la alzada, atento el resultado obtenido y el modo en que se impusieron las costas, corresponde regular en la suma de PESOS SESENTA Y UN MIL SETECIENTOS OCHENTA Y CINCO ($61.785) -equivalente a 3 UMA-; los emolumentos de la DRA.



#38171676#386167176#20231006000421291

GISELA HORISCH, patrocinante, actuante en la defensa de la actora (arts. 24, 29, 30, 44 inc b) y ccdtes. de la ley 27.423).

El importe del impuesto al valor agregado integra las costas del juicio y deberá adicionarse a los honorarios, cuando el profesional acreedor revista la calidad de responsable inscripto en dicho tributo (conf. esta Sala *in re* "Beccar Varela Emilio-Lobos Rafael Marcelo c/Colegio Públ. de Abog." del 16 de julio de 1996).

Para el caso de que el profesional no haya denunciado la calidad que inviste frente al IVA, el plazo para el pago del tributo sobre el honorario regulado, correrá a partir de la fecha en que lo haga.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) desestimar el recurso interpuesto por la AFIP - DGA y, en consecuencia, confirmar la resolución dictada el 28/06/2022 por el Tribunal Fiscal de la Nación, con costas de esta instancia judicial a cargo de la recurrente; y 2°) reducir los honorarios fijados por el T.F.N. y fijar los de alzada de conformidad con lo expresado en el considerando IX.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 06/10/2023
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

#38171676#386167176#20231006000421291