Buenos Aires, 5 de mayo de 2023.-

VISTOS estos autos 44.054/2022 “Afianzadora Latinoamericana Cía. de Seguros SA c/Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo” y

CONSIDERANDO:

I.- Por resolución del 27/12/2021, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad del cargo 509/2015 y de la resolución AD CORD 519/2019, por la que fuera desestimada su impugnación en sede administrativa, con costas a cargo de la AFIP - DGA (conf. fs. 3/11 del hipervínculo incluido en este párrafo).

Para así decidir, tras referir los antecedentes del caso, el organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, en primer término, destacó que la resolución AD CORD 519/2019 fue dictada invocándose lo dispuesto en la resolución AD CORD 266/2019, del 5/4/2019, que puso fin al sumario “SC 157-2015/8 - SIGEA 1-254881-2015”.

Sentado ello, compulsado el mencionado sumario, así como la actuación “13289-23687-2015”, consideró que el cargo 509/2015, formulado a la aseguradora con relación a la DIT “14 017 IT14 00018 H” fue notificado el 11/9/2015, es decir, con posterioridad a que en el sumario se hubiera resuelto el 7/9/2015, mediante disposición AD CORD 1099/2015 ampliar la instrucción de la actuación contra Automotores Cerro SA -por presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero, incluyendo una serie de DIT entre los que se encontraba el despacho antes apuntado- y se practicara la liquidación de tributos correspondientes.

En este contexto, resaltó que el servicio aduanero intimó a la aseguradora a abonar los conceptos reclamados, indicando en la constancia de la notificación de la liquidación respectiva, del 11/9/2015, que ello respondía a la falta de pago de tributos relacionados con las importaciones temporales detalladas en la liquidación manual “15 017 LMAN 028644 L”.

Al punto, explicó que, al momento en que el servicio aduanero notificó a la aseguradora del cargo 509/2015, el 11/9/2015, en el sumario instruido contra la importadora aún no se había corrido la

pertinente vista con relación al DIT vinculado a estos actuados, lo que recién fue materializado el 14/9/2015, mediante el dictado de la disposición AD CORD 1117/2015.

Con asiento en estas particularidades, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación advirtió que el cargo involucrado en autos fue notificado dos días después que el servicio aduanero dispusiera la ampliación del sumario involucrando al DIT en trato; es decir que formuló y notificó el cargo a la aseguradora sin haber comprobado la configuración de la infracción aduanera que lo motivara, esto es, que al tiempo en que fuera efectuada la comunicación bajo referencia solo existía la presunción del incumplimiento del régimen de importación temporaria según lo dispuesto en los artículos 970 y 274, ambos del Código Aduanero.

Refirió que las circunstancias expuestas daban cuenta que, al tiempo en que fue formulado y notificado, el cargo 509/2015 carecía de causa y fundamentación suficiente; habiendo -por tanto- el servicio aduanero tramitado el sumario que originara los tributos que motivaran la presente causa, haciendo caso omiso a lo dispuesto en el artículo 1092 del Código Aduanero, según el cual han de ser consideradas parte en el sumario las personas a cuyo nombre se encontrara la mercadería y los demás supuestos responsables de la infracción y del pago de los tributos correspondientes, como así también a lo normado en el artículo 1112, incisos a) y b), del Código Aduanero, en cuanto allí prevé que en el procedimiento para las infracciones el administrador deberá dictar resolución en la que se deberá pronunciar sobre los tributos que resultaran adeudar los responsables, en el caso de autos la importadora y la aseguradora.

Así las cosas, concluyó que -en la especie- se verificaron una serie de irregularidades que no resultaban susceptibles de ser subsanadas; advirtiendo asimismo que los tributos relativos al DIT “14 017 IT14 000184H” fueron liquidados por montos diferentes, en el procedimiento infraccional (U$S29.277,89) y al formularse el cargo 509/2019 (U$S42.121,42), sin que constara aclaración alguna sobre las diferencias mencionadas.

II.- Disconforme con lo resuelto, la AFIP - DGA interpuso recurso de apelación, fundando oportunamente su pretensión (conf. fs. 21/32 del hipervínculo incluido en este párrafo).

Explicó que la notificación del cargo cumplió su finalidad, sin advertirse un perjuicio concreto para la aseguradora, de modo que el cuestionamiento de lo actuado, importó un pedido carente de virtualidad suficiente.

Resaltó que por expediente SIGEA 1-254881-2015 instruyó sumario y corrió vista a Automotores Cerro SA, por presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero, intimándolo al pago de multa y tributos; y que, vencido el plazo de diez días desde ese entonces, ordenó la emisión de cargos por tributos contra la garante.

Alegó que, en la especie, no se verificó un cercenamiento del derecho de defensa de la aseguradora, resultando prueba de ello el hecho que pudo contestar a la intimación cursada, agraviándose del reclamo tributario seguido en su contra.

Agregó que la garante no cuestionó la verificación de la infracción en cuestión, ni tampoco explicó qué prueba podría haber aportado a dicho sumario contencioso que hubiera cambiado la suerte del mismo y hubiera permitido desvirtuar la configuración de la trasgresión.

Sostuvo que se encontraba acabadamente demostrada la falta de reexportación de la mercadería por parte de la importadora.

Al punto, recordó que no todo incumplimiento de las formas procesales acarreaba la nulidad del acto, debiendo juzgarse su validez atendiendo a la finalidad que, en el caso concreto, está destinado a satisfacer, debiendo reputarse 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 los particulares.

Citó jurisprudencia y doctrina relacionada con la nulidad procedimental y los recaudos que han de verificarse al fin de adoptar una decisión como la recurrida.

Manifestó que la nulidad no resultaba procedente en el caso en que pudiera ser subsanada la restricción al derecho de defensa en una etapa jurisdiccional posterior; lo que, en la especie, se verificó con la posibilidad de acudir al Tribunal Fiscal de la Nación y argumentar

acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que la aseguradora consideraba oportunas, pudiendo ofrecer la prueba que estimara corresponder al respecto.

Concluyó -parcialmente- que al haber sido constatado el incumplimiento al régimen de importación temporal, y no habiendo probado la aseguradora cómo se habría vulnerado su derecho de defensa y cómo podría haber desvirtuado la resolución dictada de haberse seguido de las formas que pretendía, resultaban circunstancias suficientes para considerar válido el cargo impugnado.

Luego, cuestionó lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto consideró que la resolución aduanera resultaba condenatoria para la importadora, con fundamento en interpretar que -ante la formulación del cargo tributario- no se habría comprobado la configuración de la infracción que motivara la exigencia de tributos, existiendo únicamente la presunción del incumplimiento del régimen de importación temporaria.

Al respecto, con referencia a lo normado por los artículos 250 y 274 del Código Aduanero, explicó que la causa de la obligación tributaria reclamada no era la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 970 del Código Aduanero, sino el incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería importada bajo el régimen temporario mediante la destinación en cuestión.

Por tanto, continuó en su razonamiento, la importación para consumo de la mercadería configuraba el hecho imponible que diera origen a los tributos reclamados, no siendo necesaria la constatación de la infracción para el nacimiento de la obligación tributaria.

Reiteró que no resultaba ser condición necesaria para el nacimiento de la obligación tributaria la determinación previa en forma fehaciente la configuración de una infracción aduanera en los términos del artículo 970 del Código Aduanero; configurándose el hecho imponible por sí solo, ante la falta de reexportación de la mercadería en el plazo concedido por el servicio aduanero al efecto.

En consonancia con las apreciaciones hasta aquí expuestas, apuntó que los tributos son debidos por la producción del hecho imponible, mas no por la comisión de una infracción; resultando, por tanto, independiente la determinación tributaria del procedimiento infraccional, encontrándose habilitada, ante la mera constatación del

vencimiento de la temporal, para exigir los tributos, con prescindencia del juzgamiento en el aspecto sancionatorio.

Por lo expuesto, la AFIP - DGA solicitó que se revocara la resolución apelada y, en consecuencia, se confirmara la resolución aduanera impugnada, con costas a cargo de la aseguradora.

Dicha presentación fue replicada por Afianzadora Latinoamericana Compañía de Seguros SA (ver esp. fs. del hipervínculo referido en el Considerando I de la presente).

III.- A pedido de parte, por resolución del 16/2/2022, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios correspondientes al profesional interviniente en defensa de Afianzadora Latinoamericana Compañía de Seguros SA; siendo apelados por su titular por considerarlos bajos y por el Fisco Nacional por entenderlos elevados. (ver esp. fs. 15/19 del hipervínculo referido en el presente párrafo).

IV.- Como primera medida, recuérdese que el artículo 265 del CPCCN, aplicable supletoriamente a procesos como el bajo examen, establece -en lo que aquí interesa- ciertos estándares que deben observarse por medio de este tipo de presentaciones. En este sentido, prevé que 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 sus razonamientos, demostrando las equivocadas deducciones, inducciones y conjeturas sobre las cuestiones resueltas. Debe contener el análisis serio, razonado y crítico de la resolución recurrida y que sea idóneo para demostrar la errónea aplicación del derecho o la injusta valoración de las pruebas producidas (conf. esta Sala en autos 5900/2007 "*Musso, Carlos Alberto c/EN - Mº Defensa s/personal militar y civil de las FFAA y Seg.*", sent. del 11/7/2013 y sus citas).

Es que "criticar" es muy distinto a "disentir". La crítica debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación, tratando de demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. En cambio, disentir es meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia (conf. en igual sentido, C. Nac. de Apel. en lo

Civil, Sala A, *in re: "Z., M. R. c/D. P., J. L. y otros"*, del 16/12/2005, publicado en La Ley, el 1/6/2006).

Señalados los recaudos que han de ser observados en toda presentación recursiva como la examinada, adviértase que los argumentos formulados por el Fisco Nacional al fin de que se revoque la decisión adoptada por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, por la que fuera declarada la nulidad del cargo 509/2015 y la resolución AD CORD 519/2019 -que desestimó su impugnación en sede administrativa-, lucen genéricos y dogmáticos, careciendo de vinculación directa con las cuestiones resueltas y fundamentos empleados a tal fin y en definitiva, carentes de entidad para revelar error o desacierto en la solución alcanzada.

Es decir, las razones en función de las cuales la AFIP - DGA pretende que se revise la decisión adoptada importan teóricas consideraciones en cuanto a la nulidad como instituto procesal y a la subsanación de cualquier restricción al derecho de defensa en una etapa jurisdiccional posterior, así como en torno al régimen de importación temporaria y la verificación de la infracción aduanera por incumplimiento de las obligaciones resultantes del mismo; lo que -por cierto- en modo alguno cumple con las directivas a las que se acaba de hacer referencia, que han de seguirse por este tipo de presentaciones recursivas.

V.- Sin perjuicio de las deficiencias del recurso interpuesto que se acaban de poner de manifiesto, en línea con la posición asumida por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación plasmada en la resolución recurrida, refiérase que de la compulsa de la actuación AFIP "13289-23687-2015" así como de las piezas del expediente administrativo SC "157-2015/8" incorporadas a estos actuados judiciales (conf. fs. 103/162), se advierten una serie de irregularidades por parte de la autoridad administrativa en lo que respecta al trámite dado al reclamo seguido contra la aseguradora en lo concerniente a la DIT "14 017 IT14 040184 H".

En particular:

-que el cargo 509/2015, fechado 10/9/2015 y notificado al día siguiente, fue formulado a Afianzadora Latinoamericana Compañía de Seguros SA con anterioridad a que le fuera corrida vista a Automotores


#36869911#362294497#20230503125309094

Cerro SA de la ampliación de instrucción de sumario en su contra por presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 970 del Código Aduanero con relación a -entre otras-, la destinación de importación temporaria, código “14 017 IT 14 000184 H”; lo que fue materializado a través de la disposición AD CORD 1117/2015, del 14/9/2015 (conf. esp. fs. 115/119 y 124/126 de esta causa judicial);

-que el cargo 509/2015 se limitó a intimar al pago de la liquidación manual “15 017 LMAN 028644 L”, a referir su método de impugnación (en los términos del artículo 1053 y siguientes del Código Aduanero) y a enunciar las consecuencias de su falta de cancelación, conforme lo normado en el artículo 1122 y siguientes del Código Aduanero; sin indicación suficiente del origen de dicho reclamo, omitiendo concreta referencia a la verificación del supuesto infraccional previsto en el artículo 970 del Código Aduanero por incumplimiento de las obligaciones del asegurado resultantes del régimen de importación temporal al que se habría acogido; y

-que los montos resultantes de la liquidación tributaria formulada a la aseguradora distan de los que refleja la comunicada a la importadora.

En efecto, la intimación de pago cursada contra Afianzadora Latinoamericana Compañía de Seguros SA refiere a un total de U$S42.121,42 en concepto de tributos, mientras que la suma reclamada a Automotores Cerro SA alcanzada un total de U$S29.277,89 por el mismo concepto (conf. esp. fs. 122 y 123 de estas actuaciones judiciales), sin incluirse explicación y/o aclaración alguna que dé cuenta de la diferencia de montos.

VI.- En este contexto, recuérdese que el artículo 1101 del Código Aduanero dispone que, cumplidas las medidas dispuestas de conformidad con el artículo 1094 de dicho cuerpo normativo, el administrador correrá vista de lo actuado a los presuntos responsables por el plazo de diez días, a fin de que presenten sus defensas, ofrezcan toda la prueba y acompañen la documental que estuviere en su poder. Si no tuvieran en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare.

Tal vista, tiene por objeto proporcionar el debido fundamento de los cargos que el servicio aduanero formula y permitir la defensa en el procedimiento seguido, por lo que es una pieza fundamental para el ejercicio del derecho de defensa de los presuntos responsables.

Así pues, no puede soslayarse que su omisión -o su irregular materialización- implica una directa violación al derecho de defensa, pues es la única posibilidad que otorga la ley para su ejercicio; resultando ineludible el respeto del derecho a ser oído con anterioridad de la emisión del acto, en tanto referido a derechos subjetivos o intereses legítimos de los interesados; de modo que el incumplimiento por parte de la Administración de esa garantía fundamental, no puede ser saneado *a posteriori* y en otra instancia pues, al constituirse la regularidad de dicho acto en requisito esencial para la validez del acto -dado que al concretarse los procedimientos pertinentes del modo previsto en la ley se resguarda el debido proceso adjetivo-, aquél queda ya fulminado por un vicio esencial.

La defensa en juicio requiere indispensablemente, aún en juicios especiales, como los de faltas, que se oiga al acusado y se le dé alguna oportunidad para producir su descargo (CSJN, *Fallos*: 198:467); ello es así por cuanto esa garantía constitucional impone que los derechos de los habitantes no sean definitivamente dilucidados sin que se oiga a sus titulares y se les permita invocar y demostrar los hechos que se consideren conducentes a su defensa.

A lo dicho, añádase que la doctrina de la subsanación judicial de lo actuado administrativamente ha de tener un campo de aplicación limitado a casos extraordinarios, pues lo contrario llevaría a los jueces a tener como función normal suplir la voluntad de la administración, exorbitando sus atribuciones, las que son de control, para transformarse en administradores con evidente violación al principio de división de poderes (conf. esta Sala, en autos 44.039/2019 "*Aseguradores de Cauciones SA Compañía de Seguros c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 12/11/2019 y su cita).

En tales condiciones, siendo la aseguradora uno de los presuntos responsables que marca la ley, ninguna duda cabe que no debió sustanciarse el sumario sin su debida intervención, con la necesaria

identificación del objeto de imputación y documentación respaldatoria pues, el incumplimiento de dicho trámite esencial bajo los estándares exigidos, generó un estado de indefensión que no puede ser subsanado con posterioridad, aunque existan instancias posteriores.

Refiérase que, aún con las salvedades propias de cada caso, en igual sentido, se pronunció esta Sala en la causa 3077/2021 "*Alba Cía. Argentina de Seguros SA (TF 39.547-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 10/8/2021; entre otros.

VII.- A mayor abundamiento, en consonancia con postulaciones previamente vertidas, corresponde señalar que si bien es cierto, tal como afirmara el Fisco Nacional, que -en principio- las omisiones observables en sede administrativa no importan vulneración de la defensa en juicio siempre que el posterior trámite judicial ofrezca oportunidad para subsanarlas; no lo es menos que -en el caso-, se advierte una violación clara de las reglas esenciales que informan el debido proceso adjetivo (conf. -en igual sentido- Sala III del Fuero, en autos "*Cladd Industria Textil Argentina SA c/EN - DGA - Resol. 4487/05 (Expte. 602840/99) y otro s/Dirección General de Aduanas*", resol. del 3/12/2015).

En la especie, lo actuado con posterioridad al cargo 509/2015 carece de aptitud de sanear las irregularidades incurridas hasta ese entonces, ello en tanto la resolución AD CORD 519/2019, que desestimara la impugnación de la aseguradora, no incluyó una nueva vista de lo actuado, la cual resultaba imprescindible una vez que fuera incorporada a la actuación administrativa labrada, copia de la resolución AD CORD 266/2019, por la que fuera condenada Automotores Cerro SA al pago de una multa por infracción al artículo 970 del Código Aduanero e intimada a su pago, junto con su presidente, su vicepresidente y su director suplente, así como a la cancelación de los tributos debidos por todas las DIT objeto de fiscalización en el marco de las actuaciones SC "157-2015/8".

En este sentido, adviértase que durante la tramitación de la actuación administrativa el servicio aduanero no puso de manifiesto la existencia de error o irregularidad alguna en su tramitación, ni mucho menos dejó sentado haber aprovechado la instancia impugnatoria seguida

por la aseguradora para subsanar las deficiencias procedimentales incurridas; introduciendo tal argumento recién al tiempo de apelar la resolución dictada por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, cuya revisión motiva la intervención de esta Alzada.

VIII.- Lo expuesto, determina la desestimación de la pretensión recursiva intentada por el Fisco Nacional y, en consecuencia, la confirmación de la resolución dictada el 27/12/2021 por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación.

IX.- En atención al modo en que se resuelve y al no advertirse motivos valederos para apartarse del principio general de la derrota, las costas de esta instancia judicial han de ser soportadas por la AFIP - DGA (conf. artículo 68, primera parte, del CPCCN).

X.- Decidido ello, a fin de tratar los recursos interpuestos contra la regulación de honorarios practicada por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, cabe recordar que mediante dicha tarea se busca compensar de modo adecuado la actividad desplegada por los profesionales que se desempeñaron durante la sustanciación de la causa; a cuyos efectos ha de 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.

Para lograr una retribución equitativa y justa, no resulta conveniente la aplicación automática de los porcentajes previstos en la ley de arancel, en la medida en que las cifras que se alcancen mantengan una evidente e injustificada desproporción con la labor desplegada. Tal proceder, limita la misión del juzgador a un trabajo mecánico sin un verdadero análisis y evaluación de la tarea encomendada a los abogados, peritos, consultores, etcétera (conf. esta Sala, en autos 29.975/2013 *“Securitas Argentina SA c/PNA - Disp. 647/12 (Expte. S02: 38.567/12)”*, resol. del 18/3/2014 y su cita; entre otros); 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.

Al respecto, 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 (conf. CSJN, *Fallos,* 270:388; 296:124, entre otros).

Contempladas estas directivas, en atención a la naturaleza del asunto, resultado y monto del litigio -conf. fs. 1 (F4, Resol. AD CORD 519/2019), convertido a pesos al tipo de cambio correspondiente a la fecha de interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, con más los intereses conforme fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictado en autos *"Establecimiento Las Marías S.A.C.I.F.A. c/Misiones, Provincia de s/acción declarativa",* sentencia del 4/09/2018 (*Fallos*: 341:1063); lo resuelto el 27/12/2021 y por la presente-; dado el valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada en el marco del pleito durante la etapa cumplida, corresponde reducir a la suma de doscientos cincuenta y tres mil ochocientos sesenta y un pesos ($253.861; equivalentes a 17 UMA) los honorarios del doctor Hernán Leonardo Cancellieri, letrado apoderado actuante en defensa de Afianzadora Latinoamericana Compañía de Seguros SA (conf. artículos 16, 20, 21, 24, 29, 44, inciso b), y concordantes de la ley 27.423).

Por las tareas efectuadas ante esta instancia judicial, atento el resultado obtenido, corresponde regular en la suma de setenta y seis mil ciento cincuenta y ocho pesos con treinta centavos ($76.158,30; equivalentes a 5,10 UMA) los emolumentos del doctor Hernán Leonardo Cancellieri, por la actuación antes referida (conf. artículos 20, 24, 29, 30 y concordantes de la ley 27.423).

El importe del Impuesto al valor agregado (IVA) 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."*, resol. del 16/7/1996).

Para el caso de que el profesional no hubiera 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 consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) desestimar el recurso interpuesto por la AFIP - DGA y, en consecuencia, confirmar la resolución dictada el 27/12/2021 por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, con costas de esta instancia judicial a cargo de la recurrente; y

2°) tratar las apelaciones intentadas contra la regulación de honorarios practicada a favor del profesional interviniente en defensa de Afianzadora Latinoamericana Compañía de Seguros SA y regular los correspondientes a la actividad desplegada ante esta instancia judicial (Considerando X).

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

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 05/05/2023
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

#36869911#362294497#20230503125309094