10046/2024; "HTI CONO SUR SA (TF 20529766-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de agosto de 2025. IDM

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

En el año 2013, la Aduana inició un procedimiento sumarial por la presunta infracción al art. 970 del Código Aduanero de la firma HTI CONO SUR SA., el cual concluyó con el dictado de una resolución que ordenó el archivo de las actuaciones y que, a su vez, formulo cargos por tributos adeudados a la importadora y a la aseguradora, sin haberle dado previa intervención, razón por la que la aseguradora inició acción. El tribunal Fiscal hizo lugar parcialmente a la demanda.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 23/11/2023 (cfr. págs. 447-453 del DEO), resolvió —por mayoría— *i)* declarar la nulidad de lo actuado en el sumario tramitado en el expediente nº 13289-1254-2008 y la resolución PRLA Nº 3086/2018, con costas al fisco y *ii)* declarar prescripta la acción del fisco para imponer penas; rechazar el planteo de prescripción planteado por la actora respecto de los tributos, sin costas.

Para decidir de este modo, en primer lugar mencionó que HTI Cono Sur S.A. recurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación la Resolución DE PRLA n° 3086/2018 de la Dirección General de Aduanas. Remarca que la resolución apelada, dictada en el marco de un sumario administrativo, se disponía el archivo del sumario y se dejaba constancia en el Registro de Causas Archivadas y, en su artículo 3°, formulaba un cargo por tributos (USD 1.529,63 y $3.150,07 en concepto de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias) por una presunta infracción al artículo 970 del Código Aduanero.

Seguidamente, realiza una síntesis de las posturas de las partes. Por un lado, la actora alegó la nulidad del procedimiento

administrativo porque nunca fue notificada de la instrucción del sumario ni de la "corrida de vista" (oportunidad de presentar su defensa y prueba) que exige el artículo 1101 del C.A.. La empresa sostuvo que esta omisión vulneró su derecho al debido proceso y de defensa, impidiéndole demostrar el cumplimiento de sus obligaciones. Adicionalmente, señaló que la resolución fue dictada en mayo de 2018 pero notificada recién en diciembre de 2022, un plazo irrazonable de más de cuatro años. Por otro lado, la demandada se opuso a los planteos de la empresa, negando sus afirmaciones. Argumentó que la firma había incumplido con las obligaciones del régimen de importación temporal previsto en el artículo 970 del C.A., y que la carga de la prueba del cumplimiento recaía exclusivamente en la importadora. Asimismo, la DGA sostuvo que la garantía del "plazo razonable" invocada por la actora, basada en la Convención Americana de Derechos Humanos, no era aplicable a personas jurídicas como HTI Cono Sur S.A., sino solo a personas físicas.

El tribunal resolvió declarar la nulidad de lo actuado en el sumario a partir de determinado momento procesal. Fundó su decisión en que el servicio aduanero omitió la "corrida de vista" a la firma importadora, lo que impedía el ejercicio del derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional y el artículo 1101 del C.A.. Aunque la Aduana archivó el sumario en virtud de la Instrucción General 09/17 (DGA) por considerarlo antieconómico, la resolución implicaba una condena tácita al formular el cargo por tributos, sin haber constatado fehacientemente la infracción mediante un procedimiento ajustado a la ley. Por ello, se declaró la nulidad absoluta e insanable de todos los actos posteriores a la etapa previa a la vista, incluyendo la resolución apelada.

Finalmente, en cuanto a la prescripción, la mayoría declaró prescripta la acción del fisco para imponer penas (multas), ya que la nulidad de los actos del sumario significó que no hubo actos válidos que interrumpieran o suspendieran dicha prescripción.

Sin embargo, la mayoría rechazó el planteo de prescripción respecto de los tributos. Se consideró que el curso de la prescripción tributaria se suspendió desde la fecha de la apertura del sumario (30/07/2013), conforme al artículo 805 inc. a) del C.A., independientemente de la posterior declaración de nulidad de los actos procesales posteriores.

Cabe destacar que el vocal Pablo Garbarino tuvo un voto divergente en este punto, declarando la prescripción de la acción para percibir tributos por considerar la segunda parte del inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero *inconvencional* al permitir una suspensión *sine die*.

III. Agravios de la actora

Contra aquel pronunciamiento, la actora interpuso recurso de apelación 23/01/2024 y expresó agravios el 22/02/2024, los cuales fueron contestados por la parte actora el 08/03/2024.

En primer lugar, argumenta la nulidad absoluta e insanable de todo lo actuado en el sumario administrativo, incluyendo el auto de apertura, por no cumplir con los requisitos legales esenciales del artículo 1094 del CA y por no haber sido notificado. Esta falta de validez y notificación implica que el auto de apertura no pudo suspender ni interrumpir el curso de la prescripción, resultando en la prescripción de las acciones del Fisco tanto para imponer penas como para percibir tributos.

En segundo lugar, alega la violación al derecho de defensa y plazo razonable en atención a que la Aduana omitió la "corrida de vista" (art. 1101 C.A.), privando a HTI de la oportunidad de presentar su defensa y pruebas. Además, el procedimiento se ha extendido por más de 17 años desde la operación investigada, y 15 años desde el supuesto hecho infractor, sin una resolución definitiva. Esta dilación irrazonable vulnera el derecho al debido proceso y defensa en juicio, así como la seguridad jurídica.

En tercer lugar, sostiene que cumplió íntegramente con el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial, reexportando la totalidad de la mercadería en su nueva forma resultante dentro del plazo concedido. La imputación de la infracción al artículo 970 del C.A. por parte del servicio aduanero carece de sustento fáctico probado y se basa en meras conjeturas, no en un incumplimiento fehaciente.

En cuarto lugar, agrega que ante las múltiples irregularidades del procedimiento (nulidad de actos, prescripción, dilación excesiva) y la demostración del cumplimiento del régimen de importación temporaria, la actora alega que existe una duda razonable sobre la configuración de la infracción. En cuestiones de índole penal, como la que nos ocupa, cualquier duda debe resolverse a favor del imputado, de acuerdo con el principio In Dubio Pro Reo establecido en el artículo 898 del C.A.

Finalmente, afirma que la Aduana carece de facultad para exigir el pago de percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias vinculadas a una operación de 2006, notificadas en 2022. Estas percepciones son anticipos de impuestos y, una vez vencidos los plazos para la presentación de las declaraciones juradas anuales correspondientes, la competencia para su reclamo recae en el sistema tributario general, no en la Aduana.

IV. Agravios de la demandada

Por su parte, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación 15/02/2024 y expresó agravios el 08/03/2024, los cuales fueron contestados por la parte actora el 05/04/2024.

En primer lugar, se agravia de la errónea declaración de nulidad del procedimiento y prescripción de las penas. Sostiene que es erróneo basa la nulidad en la supuesta omisión de la "corrida de vista" (art. 1101 C.A.) y en que, al ser nulos esos actos, no hubo interrupción o

suspensión de la prescripción para imponer multas, declarándose así la prescripción de la acción del Fisco para imponer penas.

En segundo lugar, afirma que el TFN realizó una errónea interpretación de la Instrucción General 9/17 y del efecto que le dio al “archivo” de las actuaciones. Argumenta que interpretó erróneamente la Instrucción General N° 9/17, que permite el archivo de investigaciones infraccionales por ser antieconómicas (multas menores a $30.000). El Fisco enfatiza que esta instrucción claramente establece que el archivo de la investigación infraccional "de ninguna manera obstará la formulación de cargo por tributos". Además, aclara que "archivo" significa dar por terminado un asunto sin que ello implique el desligue absoluto de la cuestión tributaria.

En tercer lugar, se agravia de que el TFN haya concluido que "no procede exigencia tributaria alguna" porque la infracción no fue "constatada en las actuaciones administrativas". El Fisco sostiene que la obligación tributaria nace por la producción del "hecho imponible", es decir, el incumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería importada temporalmente, y no por la comisión o no de una infracción. Cita el artículo 274 del Código Aduanero, que establece la responsabilidad tributaria "sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere", demostrando la autonomía de la deuda tributaria respecto de la penalidad.

Por último, aduce que no hubo una "vulneración real a un derecho defensa" en el procedimiento infraccional porque este fue archivado. En cuanto al cargo por tributos, el Fisco afirma que la actora "tuvo oportunidad de aportar los elementos de prueba que acrediten la efectiva reexportación de la mercadería y no lo hizo". Además, sostiene que el auto de apertura de sumario fue un acto válido que interrumpió la prescripción, y que la interpretación de la actora sobre los requisitos del art. 1094 C.A. es "errónea", llevando a una "nulidad por la nulidad misma" sin un perjuicio concreto.

V. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham*, *Alberto Elías c/ DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

VI. Alcances de la resolución que ordena el archivo del sumario y formula cargo por tributos

La resolución DE PRLA Nº 3068/2018 que ordena el archivo de las actuaciones y formula cargo por tributos es una resolución definitiva que pone fin al procedimiento para investigar la comisión de una infracción aduanera, absolviendo de dicha imputación al sujeto aduanero encartado exclusivamente en función del bajo monto de la multa por no superar el tope establecido en diversas instrucciones generales de la Aduana (vgr. Instrucción General 9/2017, similar a la Instrucción General 11/206, modificatoria de la IG 2/2008, ampliatoria de la IG 02/2007) y condenando al pago de los tributos al obligado y al

garante, prescindiendo del resultado de la investigación del hecho generador o hecho imponible. Esta Sala, en el expte. nro. 32755/2023, caratulado "*Prudencia Compañía Argentina de Seguros Generales SA (TF 67137511-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", al dictar sentencia el 6/03/2025, (ver en especial Considerando VII) y luego en el expte. nro. 1239/2024, caratulado "*Compañía de Barcos SA (TF 15082537-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", sentencia del 20/03/2025, ha declarado que el reclamo tributario contenido en esta clase de resoluciones debe entenderse formulado en el marco de un procedimiento para las infracciones que culminó con una resolución condenatoria al pago de tributos, aunque absolutoria en el aspecto infraccional y que, por consiguiente, la liquidación de tributos contenida en estas resoluciones, en tanto que recaídas en un procedimiento para las infracciones, no son impugnables en sede aduanera por el procedimiento reglado del artículo 1053, inciso a, del código (arg. art. 1112, incs. a y b, CA)", tal como lo sostuviera la Sala IV del fuero en diversos precedentes (cfr. Sala IV expte. 46832/22 in re "*Envases del Plata SA (TF 84138521-A) c/ DGA*", del 20/09/2022, considerando 3°, primer párrafo; extpe. nro. 47883/22 in re "*Medix Medical Devices SRL (TF 15015541-A) c/ DGA*", del 1/11/2022, en especial, considerando 5°, segundo párrafo).

Lo antedicho, debe ser anudado con que la liquidación de tributos en la que se basa la exigencia aquí disputada, contenida en la resolución (DE PRLA) 3086/2018 en la medida en que ha recaído en un procedimiento para las infracciones, no era impugnable en sede aduanera y por el procedimiento reglado en el art. 1053, inciso a) del CA.

Desde otra perspectiva, y como será analizado, cabe apuntar que la solución a la que arribó la aduana sólo se halla fundada en que el importe de la multa (calculada en $5.203,79) no alcanzaba el mínimo previsto por la Instrucción General DGA 9/17 (véase página 272 del DEO), pero sin dar previa intervención a la importadora incriminada para que acreditase lo que estimare pertinente en su defensa respecto de

los hechos que servían de base a la imputación, los cuales, condicionaban el reclamo de los tributos (esto es, la comprobación del incumplimiento de la importación temporaria).

VII. La aduana no cumplió con el procedimiento previsto en el Código Aduanero

En lo que atañe al procedimiento seguido en autos, corresponde traer a colación que el Código Aduanero establece que las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme al procedimiento reglado en el Capítulo Tercero del Título II de la Sección XIV, por lo cual cuando el servicio aduanero tome conocimiento de la presunta configuración de una infracción aduanera, deberá practicar todas las diligencias necesarias para investigar los hechos, a cuyo efecto podrá ejercer todas las funciones de control que las leyes le acuerden (cfme. Arts. 1080 y 1081 del CA). El art. 1091 del CA. establece que: "El sumario tiene por objeto; a) comprobar la existencia de una infracción aduanera; b) determinar los responsables; c) averiguar las circunstancias relevantes para su calificación legal y la graduación de las penas aplicables; d) disponer las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las penas que pudieren corresponder" y el art. 1094 del referido plexo normativo, dispone: "En la resolución que dispusiere la apertura del sumario, el administrador determinará los hechos que se reputaren constitutivos de la infracción y dispondrá: a) las medidas cautelares que correspondieren en atención a la naturaleza de los hechos objeto del sumario; b) la verificación de la mercadería en infracción, con citación del interesado y la clasificación arancelaria y valoración de la misma; c) la recepción de la declaración de los presuntos responsables y de las personas que presenciaron los hechos o que pudieren tener conocimiento de los mismos, cuando lo considerare necesario; d) la liquidación de los tributos que pudieren corresponder; e) las demás diligencias conducentes al esclarecimiento de los hechos investigados".

A su vez, el art. 1101 del Código Aduanero que establece: “Cumplidas 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. Si no tuvieren en su poder la prueba documental, la individualizarán indicando su contenido, el lugar y la persona en cuyo poder se encontrare”. El artículo en cuestión, por un lado, obliga a la administración a que –previo a correr vista de lo actuado– determine con estricta certeza los hechos investigados. Por el otro, obliga efectivamente a realizar el pertinente traslado. En este entendimiento, al correrse vista el imputado podrá ejercer adecuadamente el derecho de defensa consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional. En esta línea, se ha dicho que el traslado debe ser notificado y que es obligatorio el patrocinio letrado, en atención a que se trata de una defensa con claro contenido jurídico (Cfr. Mario A. Alsina, Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine, Héctor G. Vidal Albarracín, Código Aduanero Comentado, Tomo I, Abeledo-Perrot, 1º ed., Buenos Aires, 2011, Tomo III. pág. 627). Ello demuestra que lo establecido resulta de suma importancia para asegurar el debido proceso. Con relación a la corrida de vista el Dr. Alfredo Abarca señaló “….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) (Procedimientos Aduanero y Penal Cambiario, pag. 225, 1ª edición, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Guía Práctica; Ediciones Iara, 2017). Ahora bien, del análisis de las actuaciones administrativas no se advierte que en el proceso sumarial se haya cumplido con la vista correspondiente

a la aquí actora, lo cual imposibilitó el ejercicio del derecho de defensa tutelado por el art. 18 de la Constitución Nacional. La omisión antes mencionada no puede ser subsanada ante esta instancia, toda vez que la misma ha conllevado la violación del debido proceso de raigambre constitucional (cfr. esta Sala, expte. 1239/2024 “Compañía de Barcos SA (TF 15082537-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo” del 20/03/2025). Esta solución resulta concordante con lo que tiene dicho la Sala IV del fuero en las causas 29997/11 “Cosena Seguros SA (TF 24583-A) c/ DGA”, sentencia del 9/2/2012 y 56691/15 “Ramírez, Horacio Omar c/ DGA”, del 5/4/2016, en las que resolvió que la corrida de vista prevista en el artículo 1101 del Código Aduanero no consagra un inútil formalismo sacramental, sino que con ella se pretende dar plena dimensión al derecho constitucional a ser oído antes de la emisión del acto que pone fin a un sumario infraccional; de manera que su incumplimiento por parte de la administración no puede ser saneado a posteriori y en otra instancia, quedando el acto fulminado de nulidad al no haberse concretado los procedimientos pertinentes (cfr. Sala IV, 46832/2022 Envases del Plata SA (TF 84138521-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 20/09/2022). Por todo lo cual, corresponde rechazar los agravios del Fisco Nacional y confirmar la sentencia apelada en cuanto declaró la nulidad de la resolución.

VIII. Falta de constatación del hecho imponible

A mayor abundamiento, si se siguiese la línea argumental que propone el Fisco —en cuanto a que se trataría de una resolución que tuvo por único objeto liquidar tributos aduaneros—, se arribaría también a la conclusión de que el acto resulta insalvablemente nulo por vicio en la causa, toda vez que no se encuentran fehacientemente acreditadas las circunstancias que darían sustento al reclamo de los gravámenes (arg. arts. 7, inc. b, y 14, inc. b, ley 19.549, según la redacción vigente al momento de dictado del acto; y Sala IV, causas 46832/22 y 46837/22 “Envases del Plata SA (TF 84138521-A) c/ DGA” y “Gax SA (TF

77575105-A) c/ DGA”, sentencias del 13/9/22 y del 20/09/2022 y sus citas).

IX. La prescripción de la acción para perseguir tributos

Las circunstancias fácticas involucradas en el caso han sido examinadas y resueltas por esta Sala en los autos “Curtiembre Arlei SA TF 32832-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, expte. 42391/2018, “Ferrero Argentina SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, expte. 32928/2019, “Denso Manufacturing Argentina SA TF 28874-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, expte. 55478/2019, sentencias del 7/02/2019, 18/02/2020 y 18/11/2020, respectivamente, y, más recientemente y con la actual integración en los autos “Compañía de Barcos SA (TF 15082537-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, extpe. 1239/2024, sentencia del 20/03/2025, en sentido concordante con lo decidido por la Sala IV del fuero en las causas 13529/22 “Directv Argentina SA (TF 10419973-A) c/ DGA”, 46832/22 “Envases del Plata SA (TF 84138521 - A) c/ DGA” y 47883/22 “Medix Medical Devices SRL (TF 15015541 - A) c/ DGA”, sentencias del 8/9/2022, 20/9/2022 y 1/11/2022, respectivamente, a cuyos fundamentos se remite por razones de brevedad.

En efecto debe evaluarse que, dada la fecha de vencimiento del DIT (17/12/2008), la prescripción de las acciones del Fisco comenzó a correr el 01/01/2009 y operó el 31/12/2013. A su vez, las constancias de las actuaciones administrativas dan cuenta que se ordenó instruir sumario el 30/07/2013 en tanto que la liquidación definitiva de la multa y de los tributos adeudados (en los términos del art. 1094 inc. d) del CA) recién tuvo lugar el 16/05/2018—notificada a la actora el 28/12/2022—, cuando habían transcurrido en exceso los 5 años desde el 1 de enero del año siguiente al de la supuesta comisión de la infracción, posteriormente al vencimiento del plazo de prescripción.

En este caso particular, además, debemos poner de relieve que el acto de apertura de sumario no cumplió cabalmente los requisitos previstos en el código aduanero.

En esas condiciones, y con arreglo a la aludida pauta jurisprudencial, se concluye que la apertura del sumario constituyó un acto de mero trámite, al que no cabe reconocer efectos suspensivos ni interruptivos de la prescripción de las acciones del Fisco en los términos de lo dispuesto por los artículos 805, inciso a, y 937, inciso a, del Código Aduanero. Ello, por haber sido dictado en violación a la ley y en detrimento del derecho de defensa en juicio de la recurrente (arg. art. 1094, del CA; cfr. Sala IV expte. nro. 7718/2024 "HTI Cono Sur SA (TF 20529766-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 30/05/2024; esta Sala expte. 1239/2024 "Compañía de Barcos SA", ya citado). Por consiguiente, corresponde admitir la excepción de prescripción que había opuesto la parte actora desde inicio, y dejar sin efecto el punto 3 de la sentencia apelada (véase, esta Sala, *in re,* "*Merisant Argentina SRL (TF-71387564-a) c/ DGA s/ Recurso de Organismo Externo*", causa 4033/2024, del 27/03/2024 y sus citas.

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** *i)* rechazar el recurso de la demandada y; *ii)* hacer lugar al de la actora, revocar únicamente el punto 3 de la sentencia apelada y confirmarla en todo lo demás que decide. Las costas de alzada se imponen a la demandada vencida en virtud del principio general de la derrota (art. 68, primera parte, del CPCCN).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 3/25 de esta Cámara.

Fecha de firma: 07/08/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SOFIA HERNANDEZ SAINT JEAN, SECRETARIA DE CAMARA

10046/2024; “HTI CONO SUR SA (TF 20529766-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 07/08/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SOFIA HERNANDEZ SAINT JEAN, SECRETARIA DE CAMARA