República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-33021397-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Abril de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-62739997- -APN-SGASAD#TFN; PARANA SA DE SEGUROS

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**PARANA SA DE SEGUROS c/DGA s/recurso de apelación**", expediente **EX-2022-62739997- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2022-62739540-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma PARANA SA DE SEGUROS e interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2022-4838-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, que confirmó el cargo de tributos formulado por incumplimiento de la DIT 10001IT14007046A. Plantea la nulidad del auto de apertura de sumario, con fundamento en el incumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 1094 del CA. Opone la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos. Agrega que, además, la Aduana debió notificar el auto de apertura de sumario para que surta sus efectos. Se agravia de la extensa duración del sumario, lo que atenta contra el principio de defensa en juicio. Cita jurisprudencia al respecto. Impugna la liquidación tributaria, especificamente los rubros IVA, IVA adicional y Ganancias. También se agravia de la irrazonabilidad de la tasa de interés aplicable sobre los tributos. Por último, expresa que su responsabilidad se limita hasta la suma garantizada. Ofrece prueba, efectúa reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada con costas.

II.- Mediante IF-2022-107789379-APN-DTD#JGM se presenta el representante del Fisco y contesta el traslado conferido. Hace una negativa genérica de los dichos de la contraria. Sostiene que como consecuencia del incumplimiento del régimen de importación temporaria, se configuró el siniestro que la autoriza a reclamar el pago por parte de la Aseguradora. Se refiere a la finalidad del seguro de caución y a la carga de la prueba. Se opone al planteo de nulidad opuesto por la recurrente. En relación a la impugnación de la liquidación tributaria, afirma que el mismo resulta inconsistente e irrazonable y deberá ser desestimado. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero apelado, con costas.

III.- Por PV-2022-122009891-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado. Mediante PV-2024-103771223-APN-VOCXVIII#TFN se abre la causa a prueba y por PV-2024-135981061-APN-VOCXIII#TFN se da por decaído el derecho de producir prueba. Luego, se elevan los autos a esta Sala “F” y pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA 12197-8104-2011 se inicia con el acta denuncia 3910/2011 por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 970 del CA en relación a 560 unidades correspondientes al subítem 2 del ítem 1 del DIT 10001IT14007046A. A fs. 2 obra impresión de pantalla del referido DIT. A continuación, luce presentación de la firma importadora -a través de su despachante- de fecha 22.12.11, por la cual manifiesta la voluntad de pago del saldo pendiente de regularización. A fs. 9/10 obra copia de la DIT respectiva. A fs. 21 se agrega la Nota 5/2012 (SE PRTE) que da cuenta del incumplimiento de la DIT en trato. A fs. 22 obra la clasificación y aforo de la mercadería en presunta infracción. A fs. 23 se liquidan los tributos. A fs. 25, con fecha 26.6.2016, se dispone la apertura del sumario. A fs. 26 se practica nueva liquidación de tributos. A fs. 28 obra consulta de la garantía asociada. A fs. 29/30 se agrega copia de la póliza. A continuación, con fecha 21.4.2021, se corre vista de lo actuado a la firma importadora SAN UP SA y se cita en garantía a su aseguradora PARANA SA DE SEGUROS, quienes se notifican el 28.3.22 y 21.3.22, respectivamente, conforme surge de las constancias de fs. 36/37. A fs. 38/42 vta. la firma aseguradora presenta su descargo. Finalmente, a fs. 48/51, se dicta la Resolución RESOL-2022-4838-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, aquí apelada.

V.- Que, en primer lugar, corresponde analizar el planteo de la nulidad del auto de apertura de sumario.

En tal sentido la actora sostiene que el mismo no cumple con los requisitos del art. 1094 del CA, ya que ni siquiera se agregó el sobre original del despacho de importación, sumado al hecho de que no le fue notificado, por lo que no tiene virtualidad suspensiva del curso de la prescripción.

En tal sentido cabe señalar que según surge de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, si bien es cierto que no obra agregada la carpeta contenedora de la destinación 10001IT14007046A, sí luce copia de la destinación involucrada acompañada por la importadora a fs. 9/10 de las act., la que resulta validada con la impresión de pantalla agregada por el servicio aduanero a fs. 2 de las act.

En efecto, nótese que surge de las act. adm. que el 22.12.2011 la firma SAN UP SA se presentó -por medio de su despachante de aduana- ante la Aduana y manifestó su voluntad de pago respecto del DIT 10001IT14007046A. En dicho momento acompaña copia de la destinación temporal aquí en trato, la que junto con la impresión de pantalla agregada por la Aduana, resulta suficiente a los efectos de la resolución de la presente, teniendo en cuenta la multinota presentada por la firma importadora en la instancia aduanera.

También resulta de las actuaciones que con anterioridad a la apertura de sumario, se aforó la mercadería (ver fs. 22), se practicó liquidación de multa y tributos (ver fs. 23).

Por otra parte, no le asiste razón a la actora cuando sostiene que no se notificó el auto de apertura de sumario. Lo cierto es que al notificar la corrida de vista del sumario, también notificó la apertura de sumario.

Que, teniendo en consideración lo antes expuesto, entiendo que el auto de apertura de sumario resulta válido, y la nulidad que se persigue carece de una finalidad práctica y su declaración no procede, pues no existe la nulidad por la nulidad misma, debiéndose rechazar el planteo de la actora en este sentido.

VI.- Resultando válido el auto de instrucción de sumario, corresponde tratar la prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos, la que también fundamentó la recurrente en la irrazonable demora en el trámite del sumario.

Vale aclarar, en primer lugar, que, sin perjuicio de mi opinión respecto a la interpretación de las normas de prescripción del CA, se decidirá, por razones de economía procesal, conforme lo establecido al respecto por el plenario “Hughes Tool” de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, coherente con el precedente sobre la materia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Wonderland”.

Que, el art. 803 del CA dispone que: “Prescribe por el transcurso de CINCO (5) años la acción del fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera", comenzando a correr dicho plazo el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción.

Que, según el art. 805, inc. a) del CA, la prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos se suspende: "desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión".

Que, en el caso, el vencimiento del DIT en trato, operó en fecha **25.11.2011** (hecho generador de la obligación tributaria); razón por la que el plazo de prescripción tributaria comienza a correr el 01.01.2012 . En consecuencia, de no mediar causales suspensivas del curso de la prescripción tributaria hubiera operado el 31.12.2016.

Que, en el caso de autos, la instrucción del sumario se dictó en fecha 29.06.2016 (ver fs. 25 de las act. adm.), por lo que se suspende el curso de la prescripción tributaria hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción.

Que, hasta ese momento habían transcurrido 4 años, 6 meses y 29 días del plazo de prescripción quinquenal, es decir que -de dicho plazo- restaban cumplirse 5 meses y 2 días, los que debían computarse una vez que cesara la aludida suspensión.

Que en el caso, la resolución aduanera aquí apelada se dictó el 13.06.2022.

Que respecto a la notificación de la resolución aduanera, el CA no posee disposición alguna que imponga un plazo al servicio aduanero para notificar la resolución dictada. Al respecto, cabe recordar que el art. 1017 del CA dispone que “1. Las disposiciones de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos se aplicarán supletoriamente en los procedimientos que se cumplieren ante el servicio aduanero”.

Que en cuanto a las notificaciones, el artículo 40 del Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos dispone que “(…) las notificaciones se diligenciarán dentro de los CINCO (5) días computados a partir del día siguiente al del acto objeto de notificación e indicarán los recursos que se puedan interponer contra dicho acto y el plazo dentro del cual deben articularse los mismos, o en su caso si el acto agota las instancias administrativas.”

Que tal como interpretó este Tribunal (Sala “F”) en el precedente ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ D.G.A s/ Recurso de Apelación” -expediente EX-2019-112544550- -APN-SGASAD#TFN “(…) la aplicación en el ámbito del procedimiento aduanero de la disposición contenida en el referido artículo 40 no afecta ni desnaturaliza las disposiciones contenidas en el régimen especial de la ley 22.415, pues con las disposiciones formales que rigen en el ámbito del procedimiento ante organismos administrativos y, en particular, en materia de notificaciones, no se consagra un inútil formalismo sacramental, sino que se busca lograr que el particular tenga conocimiento cierto del acto y quede debidamente informado de las posibilidades de defensa de sus derechos e intereses. Es decir, se procura no producir al administrado una situación de inferioridad o dificultad para el ejercicio de tales derechos (confr. Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo

Contencioso Administrativo Federal, in re “Pindapoy S.A.I.C.”, del 18/2/1994), por lo que una sana y armónica interpretación de las normas en juego conduce a concluir que la suspensión de la prescripción a la que hace expresa referencia el artículo 805, inciso a), del CÓDIGO Aduanero, sólo opera hasta el quinto día hábil posterior a la resolución que inexcusablemente se debe notificar, reanudando su cómputo a partir de dicho instante.”

Que, en consecuencia, el cómputo de la prescripción se reinició el 22.06.2022 -léase: 5 días hábiles administrativos posteriores al dictado de la Resolución-; por lo que si restaban para que opere la prescripción 5 meses y 2 días, la misma hubiera operado el 24.11.2022.

Que, teniendo en consideración el art. 17 de la Ley 27.562 que dispone la suspensión con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para, en lo que aquí interesa, percibir los tributos, habiéndose dictado la Resolución apelada el **13.06.2022** y notificado el **15.06.22**, conforme la constancia SICNEA 22001NOTI126455T de fs. 54 de las act. adm., no se encuentra prescripta la acción del fisco para percibir los tributos, cuyo vencimiento se extendió al **24.11.2023**.

Que a lo expuesto debe adicionarse que no resulta de aplicación al caso la doctrina jurisprudencial invocada por la actora referida al “plazo razonable” establecida por la CSJN en los autos “Bossi y García” del 08/11/2011 y “Losicer, Jorge Alberto y Otros” del 26/06/2012, atento que en la primera de las causas se trataba de un procedimiento recursivo que se había prolongado durante más de veintitrés años y en el segundo, de un sumario administrativo que se extendió hasta casi veinte años y, en los presentes autos se trata de un procedimiento infraccional iniciado en el año 2011 (ver denuncia obrante a fs. 1 de las act adm) en el que dentro de los plazos prescriptivos establecidos por el CA, la Aduana ha tramitado el sumario infraccional que diera origen a la resolución apelada ante este Tribunal.

En consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para percibir tributos.

VII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde resolver si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2022-4838-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, por la que se formula cargo tributario a PARANA SA DE SEGUROS, en su carácter de garante de la obligación tributaria emergente de la DIT 10001IT14007046A.

Que el art. 970 del CA sanciona con multa al que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria (arts. 250 y sgtes. del CA) y el pago de los tributos resulta de lo dispuesto en el art. 274 del CA que establece: “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 acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar” el apartado 2 dispone “...quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere”.

Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, por medio de la destinación 10001IT14007046A, oficializada el 25.11.2010, ante la Aduana de Buenos Aires, la firma SAN UP SA documentó la importación temporaria de 15.840 unidades mercadería clasificada en la PA SIM 8501.40.19.990J, en los términos del Decreto 1330/04, cuyo vencimiento operó, el 25.11.2011, lo que no se encuentra controvertido en esta instancia.

Que es jurisprudencia pacífica que en casos como el de autos, queda a cargo de la firma importadora o en su caso de la aseguradora probar fehacientemente que ha cumplido con la obligación de reexportar la mercadería importada temporariamente por el régimen especial.

Que la forma de acreditar la reexportación de la mercadería en trato es con la descarga de los DIT en el o los correspondientes permisos de embarque, y/o acreditar la importación para consumo de las mercaderías con anterioridad al vencimiento del plazo establecido por la norma.

Que la carga de la prueba de la reexportación y/o nacionalización de la mercadería en término recae sobre el beneficiario del régimen preferencial y es quien debe demostrar en forma fehaciente, mediante la documentación aduanera correspondiente el cabal cumplimiento de sus obligaciones. En tal sentido, le basta al servicio aduanero acreditar el vencimiento del plazo de permanencia, por cuanto la comprobación del hecho objetivo que configura la infracción produce la inversión de la carga de la prueba.

VIII.- Que, cabe destacar, que la destinación involucrada en autos, fue documentada en los términos del decreto 1330/04, como ya se dijo, -que establece el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial- en virtud del cual la mercadería que se importa para ser sometida a un proceso industrial, debe ser exportada a consumo bajo la nueva forma resultante dentro del plazo de un año, prorrogable por otro plazo igual. La mercadería importada de acuerdo a este régimen, no paga los tributos que gravan la importación para consumo ni la tasa de estadística, con excepción de las demás tasas retributivas de servicios.

Que, para acceder a dicho beneficio, se impone al beneficiario la obligación de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación que emite la Secretaría de Industria de acuerdo a las declaraciones de insumos, mermas, residuos y sobrantes presentadas por el importador.

Que el CTC es el documento que establece la relación insumo/producto de manera que, a través de él, la Aduana pueda conocer qué cantidad de los insumos importados en forma temporaria fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

Que la relación insumo/producto establecida por el CTC se refiere en particular a la mercadería involucrada y a la posición arancelaria que detalla dicho documento. En virtud de los datos que surgen del certificado, la Aduana puede determinar si los insumos importados en forma temporaria fueron correctamente descargados en los permisos de embarque.

Que, asimismo, cabe destacar que el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial al cual se acogió la firma importadora, le exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el CTC al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero.

Que, en dicho sentido, cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos Medefin SA, sentencia del 01.10.1991).

IX.- Que, teniendo en cuenta lo expuesto, y dado que la aseguradora, única apelante, no ha demostrado la regularización del saldo de mercadería en infracción, ni ello surge de las actuaciones administrativas, se resuelve que se ha configurado la infracción tipificada en el art. 970 del CA respecto de 560 unidades de mercadería del subítem 2 del ítem 1 del DIT 10001IT14007046A.

Que por los motivos expuestos y producido el hecho generador de la obligación tributaria, importación para consumo irregular de 560 unidades del ítem 1.2 de la DIT 10001IT14007046A, y de conformidad con lo establecido en el art. 274 del CA, corresponde el pago de los tributos vigentes al momento en que se configura el

hecho imponible, en el caso el vencimiento del plazo para la permanencia del saldo de mercadería, momento que establece el art. 638 inc. e) del CA.

X.- La actora impugna la liquidación tributaria, específicamente se agravia de los rubros IVA, IVA adicional y Ganancias.

El impuesto al valor agregado fue sancionado mediante la ley 20.631 (BO: 13.12.1973) sustituyendo al antiguo impuesto a las ventas, que databa de los años '30. Desde el primer proyecto de ley del referido tributo (Dictamen de la Comisión de Reforma Tributaria de la Secretaría de Estado de Hacienda del 12.01.1968) se contempló, dentro del hecho imponible del IVA a las importaciones -art. 2º inc. e) del referido proyecto-. El vigente texto del art. 1º inc. c) de la ley del IVA mantiene la misma redacción del texto originario de la ley aprobada en 1973, estableciendo que se encuentran gravadas con el IVA "las importaciones de cosas muebles".

Sin entrar en mayores distinciones técnicas sobre las especies de importaciones alcanzadas por el gravamen, no existe duda alguna de que la legislación de fondo que regula el IVA que debe tributar una operación de importación es la vigente ley federal del impuesto (t.o. conf. decreto 280/97).

Debe destacarse que el modo en que la Aduana determina el IVA en el marco del régimen infraccional del art. 970 del CA (prescindiendo del formal procedimiento de determinación de oficio del art. 17 y concordantes de la ley 11.683) tiene su fundamento en los arts. 9, 27 cuarto y quinto párrafos y 51 de la misma ley del IVA.

Respecto a las percepciones de IVA y Ganancias, cabe señalar que las mismas fueron excluidas de la exigencia tributaria al practicarse la reliquidación de tributos a fs. 26 de las actuaciones, la que a su vez fue confirmada por la Resolución RESOL-2022-4838-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, que aquí se apela.

XI.- Los intereses del art. 794 del CA deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación de la corrida de vista a la aquí actora que data del 15.06.2022 (ver fs. 54 de las actuaciones administrativas), es decir desde el 01.07.2022 hasta la fecha del total y efectivo pago.

Por último, en relación al agravio de la actora respecto a la tasa de interés aplicada a la deuda en dólares, cabe aclarar que no se han ofrecido pruebas que permitan acreditar fehacientemente que la autoridad de aplicación, al fijar la tasa cuestionada, hubiera excedido el límite impuesto en el art. 794 del CA.

Que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente, la obligación tributaria a cargo de la actora en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA emergente del DIT en trato asciende a la suma de UN MIL CUARENTA Y CINCO CON 84/00 (U$S 1.045,84) -conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, con más los intereses del art. 794 del CA desde el 01.07.2022 hasta la fecha de efectivo pago.

Que ello es así, toda vez que:

(i) las normas de determinación de tributos aduaneros cuando tienen lugar en materia infraccional (arts. 638 inc. e) y la regla del art. 639 del CA) son normas *especiales previas*; en consecuencia, no habiendo sido derogadas, su vigencia y aplicación subsiste frente a una norma *general* posterior sobre determinación de derechos de exportación e importación (art. 20 de la ley 23.905, BO: 18.02.191), máxime cuando esta última norma, en rigor, no introdujo novedad alguna en la materia de determinación tributaria sobre la que versa, pues lo que establece igualmente ya operaba de consuno con las normas especiales previas del CA;

(ii) el dictado del art. 20 de la ley 23.905 debe interpretarse de modo armónico con las normas especiales previas

del CA, no derogadas por dicha ley y que continúan vigentes, y que se aplican a los supuestos específicos que gobiernan. Vale remarcar que esta es la interpretación correcta del ordenamiento normativo, dado que en nuestro sistema jurídico no se admite: *la derogación tácita de normas*; *no se presume la imprevisión del legislador* y *todas las normas vigentes deben interpretarse armónicamente*, siendo esta última la modalidad que debe prevalecer sobre aquellas cuyo resultado es la destrucción de unas contra otras, por simple vía interpretativa del magistrado.

(iii) afirmar que fue a partir del dictado del art. 20 de la ley 23.905 que los derechos de exportación e importación empezaron a determinarse en dólares resulta una aserción errónea, divorciada de la realidad fáctica (comercial) y normativa (aduanera del comercio exterior) que se pretende captar. *Aunque sorprenda tener que recordarlo*, las obligaciones de comercio exterior se contraen en dólares y, en consecuencia, los tributos anejos a dichas obligaciones, como accesorios de ellas, también se determinaron siempre en esa moneda (con independencia de las franquicias de los diferentes estados para cancelarlos en moneda nacional). Efectivamente, que los arts. 638 inc. e) y 639 del CA establecieran, **en 1981**, cuál era el tipo de cambio aplicable a supuestos específicos de determinación de derechos de importación (i.e. los emergentes de un sumario infraccional) se debía precisamente a que dichas obligaciones se determinaban en dólares en **1981**, diez años antes de que, en **1991**, ello se *aclarara* por el legislador mediante el art. 20 de la ley 23.905, dictada preventivamente por la inminente sanción de la ley de convertibilidad 23.928. En tal sentido, resulta lisa y llanamente antojadiza la tesis de que el art. 20 de la ley 23.905, por aclarar que los tributos aduaneros se determinan en dólares, modificara o alterara el alcance de dos normas vigentes del CA; justamente porque esas dos normas, por su propio contenido -fijación del tipo de cambio aplicable- desde su misma concepción y sanción en 1981, operaban sobre la realidad comercial y legal de que los tributos aduaneros se determinan en dólares, no pudiendo ello verse alterado en su alcance por una ley que simplemente aclaró o consignó tal realidad comercial y jurídica operante desde siempre.

(iv) finalmente, el supuesto infraccional específico de estos autos, en lo que concierne al tipo de cambio aplicable a la determinación tributaria concomitante a la configuración del ilícito -gobernado por los arts. 638 inc. e) y 639 del CA- resulta una cuestión ajena, no decidida ni tratada por la Corte Suprema en ninguno de los precedentes del alto tribunal que se usan para sostener la tesis contraria (“Editorial Perfil S.A. (TF 13.456-A) c/ DGA. s/ Recurso de hecho” del 12.08.08; “Bridgestone Firestone Argentina S.A. (TF 16.674-A) c/ Dirección General de Aduanas” del 27.04.10 y “Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c/ DGA" del 23.08.11), no siendo de recibo interpretaciones extensivas de dicha jurisprudencia a supuestos normativos especiales extraños a tales precedentes. Máxime cuando dichas interpretaciones extensivas conllevan la derogación judicial de normas del Código Aduanero que se encuentran plenamente vigentes -arts. 638 inc. e) y 639 del CA-, sin intervención del Congreso. Por lo expuesto, lo aquí resuelto no contradice, de ningún modo, jurisprudencia alguna del Alto Tribunal y se atiene a las normas legales vigentes.

XII.- Que, sentado lo expuesto y habiendo quedado determinada la exigencia tributaria, se debe analizar el agravio de la aseguradora respecto del límite máximo de su responsabilidad.

Que mediante la póliza 35248 de fecha 24.11.2010 la actora garantizó la DIT 10001IT14007046A por la suma de $ 280.000 pesos (ver fs. 29/30 de las act. adm.), con más intereses (art. 1122 del CA).

Que, conforme surge de las condiciones particulares de la póliza: “Queda especialmente convenido que el Asegurador responderá con los mismos alcances y en la misma medida en que resulte obligado el tomador o proponente de acuerdo a las leyes o reglamentaciones aduaneras vigentes, causa eficiente del presente seguro y que la suma máxima fijada en el párrafo anterior no comprenderá a los intereses previstos en los artículos 794 y 797 del referido Código, los cuales deberán abonarse aún en el caso que excedieran la misma”.

Que el seguro de caución aparece como un verdadero contrato de garantía bajo la forma y modalidades del contrato de seguro (Fallos 315:1406); es una fianza y no un seguro, ya que pertenece a los contratos de garantía cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora, pues cumple con las mismas funciones económicas que las garantías que un determinado deudor otorga a favor de su acreedor para asegurarle el cumplimiento de una futura obligación pecuniaria (Cfme. C.N.Com. Sala B del 11-3-97 “Alba Compañía Argentina de Seguros SA c/ De los Electrónica SA y otros”).

Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reafirmado que el seguro de caución es un contrato de garantía cuya finalidad es garantizar a favor del tomador, y ello de manera expeditiva, habida cuenta del origen de esta figura, que aparece como sustituto de una caución real en poder del comitente (fallos 321:3334) (Cfme. C.N.A.C.A.F Sala III “Aseguradora de Créditos y Garantías SA” sent. del 14.12.01).

Que de la naturaleza jurídica del seguro de caución y de las condiciones generales resulta que una vez formulado el cargo o existiendo resolución firme que establezca la responsabilidad el Tomador y el monto, la DGA tendrá derecho a requerir del Tomador o del Asegurador el pago pertinente (art. 3). Los derechos que corresponde a la DGA contra el Tomador, en razón del siniestro cubierto por la póliza, se transfieren al Asegurador hasta el monto de la indemnización pagado por éste (art. 4). La Aduana en su carácter de asegurado frente al incumplimiento de la obligación por parte del tomador del seguro tiene acción directa contra el asegurador, por lo que en el caso la firma PARANA SA DE SEGUROS es responsable de la obligación tributaria relativa a la mercadería no regularizada hasta la suma de $ 280.000 que es el límite de la responsabilidad establecida por su póliza, con más intereses.

Que, en consecuencia, el importe que podrá exigirse a la actora es el monto máximo garantizado mediante la póliza 35248, más intereses; o en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados de U$S 1.045,84, si este último resultare inferior. Ello, con más los intereses del art. 794 del CA.

Que por ello **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución RESOL-2022-4838-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en la Actuación SIGEA 12197-8104-2011, en cuanto le exige a la aquí actora el pago de tributos en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA emergentes de la DIT 10001IT14007046A, declarando que ascienden a UN MIL CUARENTA Y CINCO DÓLARES CON 84/00 (U$S 1.045,84) -conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, con más los intereses del art. 794 del CA desde el 01.07.2022 hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Imponer las costas a la actora.

3.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la actora es el garantizado con la póliza 35248; o el de los tributos si éste último resultare inferior. Ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial a lo decidido en el voto del Dr. Soria, salvo en lo que respecta al momento al cual debe referirse el tipo de cambio aplicable para la conversión de la deuda determinada por la DGA en dólares estadounidenses (monto de condena) a moneda nacional.

II.- Que, en efecto, el voto que antecede funda la cancelación de la obligación tributaria aduanera en lo dispuesto por los artículos 638 -inc. e)- y 639 del Código Aduanero, normas que establecen que, en los supuestos de

incumplimiento del régimen de importación temporaria, corresponde aplicar el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio vigentes al momento del hecho generador de la obligación tributaria.

Que, conforme a dicha interpretación, el tipo de cambio aplicable sería el vigente al momento del vencimiento del plazo acordado para la reexportación de la mercadería importada temporariamente.

Que dicho razonamiento no desconoce la aplicación del artículo 20 de la ley 23.905 en cuanto a la determinación de los tributos en dólares estadounidenses, sino que prescinde de su aplicación en lo que respecta al momento de la conversión a moneda nacional.

Que, en efecto, el propio voto preopinante parte implícitamente de la vigencia de dicha norma, en tanto determina la obligación tributaria en dólares estadounidenses, de modo que la divergencia no reside en la moneda de determinación del tributo, sino exclusivamente en el momento al cual debe referirse el tipo de cambio aplicable para su conversión a moneda nacional.

III.- Que, en tal sentido, el criterio adoptado por el voto que antecede se sustenta, en lo sustancial, en una interpretación según la cual las disposiciones contenidas en los arts. 638 —inc. e)— y 639 del Código Aduanero, en tanto normas específicas aplicables en materia infraccional, prevalecerían sobre el régimen posterior establecido por el artículo 20 de la ley 23.905, particularmente en lo atinente al momento al cual debe referirse el tipo de cambio aplicable para la conversión de la deuda tributaria a moneda nacional.

Que, de acuerdo con esa inteligencia, la circunstancia de que el artículo 20 de la ley 23.905 disponga que los tributos aduaneros se determinen en dólares estadounidenses no impediría considerar que, al tiempo de su conversión a pesos, debe aplicarse el tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible, por entenderse que tal aspecto continuaría regido por las disposiciones especiales del Código Aduanero.

Que, sin embargo, no comparto tal conclusión, más allá de destacar la originalidad del enfoque de marras, lo cual constituye un extremo doctrinario y jurisprudencial siempre plausible en sede de este Tribunal Fiscal, como única magistratura del país exclusivamente especializada en la materia tributaria aduanera.

Que ello es así, en primer término, porque parte de una escisión que la propia ley no autoriza. En efecto, el artículo 20 de la ley 23.905 no se limita a establecer la moneda de determinación de los tributos aduaneros, sino que regula conjuntamente dos aspectos de un mismo régimen: por un lado, dispone que los derechos de importación, los derechos de exportación y los demás tributos que gravaren las operaciones de comercio exterior se determinen en dólares estadounidenses; por otro, establece que, cuando su pago se efectúe en moneda nacional, la equivalencia correspondiente deberá calcularse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago.

Que, en tales condiciones, no resulta jurídicamente válido admitir la aplicación de dicha norma en cuanto impone la determinación del tributo en dólares estadounidenses y, al mismo tiempo, prescindir de la regla que ella misma establece para su conversión a moneda nacional, pues ello importaría fragmentar artificialmente una disposición legal que el legislador concibió como un régimen unitario.

Que, en otros términos, no es posible aceptar la vigencia del artículo 20 de la ley 23.905 sólo en aquello que refiere a la moneda de determinación del tributo y negar sus efectos en lo relativo al momento de la conversión a pesos, ya que ambas previsiones integran una misma solución normativa.

Que, por otra parte, el argumento fundado en la pretendida especialidad de los artículos 638 —inc. e)— y 639 del

Código Aduanero tampoco resulta, a mi juicio, atinente. Ello es así, pues el carácter general o especial de una norma no se define por la amplitud temática de la ley en la que se inserta, sino por el aspecto concreto de la realidad jurídica que regula. Y desde esa perspectiva, si bien la ley 23.905 contiene diversas disposiciones tributarias, su artículo 20 regula de manera directa y específica una cuestión determinada: la moneda en que deben ser determinados los tributos aduaneros y el modo en que debe efectuarse su cancelación cuando el pago se realiza en moneda nacional.

Que, en cambio, los artículos 638 y 639 del Código Aduanero se inscriben en el sistema originario de dicho cuerpo legal, en el cual los tributos aduaneros eran determinados en moneda nacional. En este punto, corresponde señalar que el razonamiento del voto que antecede no distingue el plano de la realidad económica —en la cual las operaciones de comercio exterior pueden celebrarse en moneda extranjera— con el plexo normativo de la determinación tributaria, que bajo el régimen originario del Código Aduanero se estructuraba en moneda nacional.

Que, en efecto, la propia existencia de una regla como la contenida en el artículo 639 del Código Aduanero —destinada a fijar el tipo de cambio aplicable al momento del hecho imponible— sólo se explica en un sistema en el cual la obligación tributaria debía ser cuantificada en moneda nacional desde su origen, lo que torna incompatible sostener que los tributos aduaneros se encontraban ya determinados en dólares en sentido jurídico al tiempo de la sanción de dicho cuerpo normativo.

Que, dentro de ese esquema, la referencia al tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible tenía pleno sentido, pues la conversión de valores expresados en moneda extranjera constituía una operación necesaria para arribar a una obligación tributaria expresada en pesos desde su origen.

Que ese presupuesto normativo fue sustancialmente alterado por el artículo 20 de la ley 23.905. A partir de dicha reforma, los tributos aduaneros dejaron de quedar configurados originariamente en moneda nacional, para pasar a determinarse en dólares estadounidenses. En consecuencia, la conversión a pesos dejó de integrar el proceso mismo de determinación del tributo y pasó a constituir una operación propia de la etapa de cancelación de la obligación, aplicable únicamente para el caso de que el pago se efectúe en moneda nacional.

Que, dicho de otro modo, bajo el régimen originario del Código Aduanero la conversión de moneda formaba parte de la determinación del tributo; bajo el régimen introducido por el artículo 20 de la ley 23.905, en cambio, la determinación del tributo se perfecciona en dólares estadounidenses y la conversión a pesos queda diferida para el momento de su pago. Esa modificación normativa altera el presupuesto de hecho sobre el cual reposaba la regla del artículo 639 del Código Aduanero y explica por qué ya no puede atribuírsele, sin más, el alcance que el voto que antecede pretende conferirle.

Que, por ello, no se configura aquí una verdadera colisión normativa que deba resolverse mediante la prevalencia de una norma especial sobre otra general. Lo que existe, en rigor, es una sucesión legislativa que modificó parcialmente el sistema anterior en un aspecto específico: la moneda de determinación del tributo y el momento de su conversión a moneda nacional. De allí que la interpretación jurídicamente correcta no consista en optar por uno u otro régimen en bloque, sino en armonizar ambas disposiciones dentro del sistema vigente.

Que, desde esa perspectiva, los artículos 638 y 639 del Código Aduanero continúan rigiendo en cuanto determinan el momento al cual deben referirse los elementos del régimen tributario aplicable —tales como la alícuota, la base imponible o el tratamiento arancelario—, mientras que el artículo 20 de la ley 23.905 regula específicamente la moneda de determinación del tributo y el momento al cual debe referirse su conversión a

moneda nacional cuando el pago se efectúe en pesos.

Que tampoco altera esta conclusión la circunstancia de que la determinación tributaria examinada se exteriorice en el marco de un procedimiento infraccional. En efecto, el artículo 20 de la ley 23.905 no establece distinción alguna según el origen, causa o vía procedimental de la obligación tributaria aduanera, ni limita su aplicación a determinadas clases de liquidaciones. Antes bien, su texto se refiere, en términos amplios, a los derechos de importación, a los derechos de exportación y a los demás tributos que gravaren las operaciones de comercio exterior, razón por la cual no corresponde introducir por vía interpretativa restricciones que el legislador no contempló.

Que, finalmente, tampoco resulta atendible sostener que la cuestión aquí debatida sea completamente ajena a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Si bien es cierto que el Alto Tribunal no se expidió en forma expresa sobre un supuesto exactamente igual al presente, no lo es menos que sus precedentes han reconocido de manera reiterada la plena vigencia del artículo 20 de la ley 23.905 y la validez de la determinación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses, premisa de la cual se siguen necesariamente las consecuencias jurídicas propias del régimen legal allí establecido.

Que, en tales condiciones, la interpretación propiciada por el voto que antecede —en cuanto admite la determinación del tributo en dólares estadounidenses, pero prescinde de la regla legal que establece que su conversión a moneda nacional debe efectuarse conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago— no se ajusta, a mi juicio, al derecho vigente, en tanto importa prescindir no sólo del régimen legal posterior introducido por el artículo 20 de la ley 23.905, que regula de manera específica la moneda de determinación de los tributos aduaneros y el régimen de su cancelación, sino también de la señera jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, cuya aplicación en la especie deviene ineludible.

Que, en tales condiciones, los fundamentos expuestos resultan suficientes para desvirtuar el criterio adoptado por el voto que antecede, sin perjuicio de las consideraciones adicionales que se desarrollan en los considerandos que siguen.

IV.- Que, a fin de precisar el alcance del régimen legal aplicable, corresponde señalar que en el presente caso no se encuentra controvertida la circunstancia de que los tributos aduaneros deben determinarse en dólares estadounidenses, conforme a lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 23.905.

Que, en efecto, el artículo 20 de la ley 23.905 —norma posterior al Código Aduanero— introdujo una modificación relevante respecto del sistema originario previsto en la ley 22.415, en cuanto estableció de manera específica la moneda de determinación de los tributos aduaneros y el régimen de cancelación de dichas obligaciones.

Que, si bien el Código Aduanero ya contemplaba la utilización de tipos de cambio para la conversión de valores expresados en moneda extranjera, lo hacía en el marco de un esquema en el cual los tributos aduaneros eran determinados en moneda nacional, de modo que dicha conversión constituía una etapa propia del proceso de determinación del tributo.

Que, por el contrario, el artículo 20 de la ley 23.905 estableció que los tributos aduaneros deben determinarse en dólares estadounidenses, disponiendo asimismo que, cuando su pago se efectúe en moneda nacional, la equivalencia correspondiente se calculará conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago, lo que implica que la conversión a pesos deja de integrar la etapa de determinación para quedar diferida al momento de la cancelación de la obligación.

Que, por consiguiente, la referida norma no introduce la utilización del tipo de cambio, sino que redefine su función dentro del sistema, integrando en un régimen único e inescindible la determinación del tributo en moneda extranjera y su eventual conversión a moneda nacional.

Que, en tales condiciones, una interpretación que se limite exclusivamente a las disposiciones del Código Aduanero, prescindiendo de la regulación introducida por dicha norma posterior, conduce a una lectura parcial del ordenamiento jurídico vigente, en tanto desatiende el régimen legal que el legislador estableció en materia de determinación y cancelación de los tributos correspondientes a las operaciones de comercio exterior.

V.- Que, por otra parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado el alcance del artículo 20 de la ley 23.905 y su jurisprudencia resulta una guía obligatoria para los tribunales inferiores a fin de resguardar la necesaria unidad en la interpretación del derecho federal, en tanto se ha calificado a sí misma como “intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia”.

Que, bajo tales premisas, cabe recordar que, pese a que la Corte Suprema "sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos [. . .]. De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia..." (C.S., "Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo", del 4/7/85, "Fallos", 307-1094 y sus citas).

Que ello es así por cuanto, por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad definitiva para la justicia de toda la República (art. 100, C.N. [actualmente art. 116, según la reforma de 1994], y art. 14, ley 48, "Fallos", 212-51); extremo que corresponde extender a la actuación de este Tribunal Fiscal, en tanto ejerce funciones jurisdiccionales sustantiva o materialmente judiciales, como órgano de justicia fiscal y aduanera, imparcial e independiente de la Administración activa.

Que, asimismo, ha señalado que el desconocimiento de la doctrina establecida en sus pronunciamientos importa una decisiva carencia de fundamentación que vicia la sentencia como acto jurisdiccional ("García, Sixto E.", del 30/6/99; Suplemento de Jurisprudencia Penal de "La Ley", del 27/9/99, p. 30).

Que, en el caso, el voto que antecede no introduce argumentos novedosos que justifiquen apartarse de las premisas interpretativas sentadas por la Corte Suprema en torno al alcance del artículo 20 de la ley 23.905, limitándose a desarrollar una solución que no se compadece con las consecuencias jurídicas que razonablemente se derivan de dicha doctrina.

VI.- Que la cuestión relativa a las determinaciones tributarias aduaneras y la aplicación del tipo de cambio pertinente ha sido objeto de un amplio debate doctrinario, particularmente a partir de la sanción del artículo 20 de la ley 23.905, norma que introdujo un régimen específico en materia de moneda de determinación y de pago de los tributos aduaneros.

Que parte de la doctrina ha sostenido que la aplicación del tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible prevista en los artículos 638 y 639 del Código Aduanero continuaría rigiendo plenamente en la materia de que se trata, entendiendo que tales disposiciones determinan no sólo el régimen tributario aplicable sino también el momento al cual debe referirse la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional. En esa línea se ha señalado que el sistema del Código Aduanero vincula el tipo de cambio con el momento del hecho

generador de la obligación tributaria.

Que, en particular, se ha sostenido que los artículos 637, 638 y 639 del Código Aduanero configuran un régimen integral de determinación tributaria, en virtud del cual el régimen tributario aplicable —incluyendo la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional— debe determinarse con referencia al momento del hecho imponible. Dicha doctrina advierte que el mantenimiento de las obligaciones tributarias aduaneras expresadas en moneda extranjera hasta el momento del pago implica, en los hechos, una forma de actualización o repotenciación del valor de la deuda en pesos, en tanto el monto finalmente exigible en moneda nacional queda sujeto a la evolución del tipo de cambio durante todo el período que transcurre hasta su cancelación. Una regla que disponga que los importes pagaderos en la República Argentina entre sujetos residentes en ella deban determinarse en una moneda extranjera fuerte —y que su significación económica permanezca atada al valor de dicha divisa hasta el momento de su pago en pesos— implica una actualización del valor de la deuda expresada en moneda nacional, en los términos de la prohibición establecida por el artículo 10 de la ley 23.928 (conf. Barreira, Enrique C., “Determinaciones tributarias aduaneras y su moneda de pago”, Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, págs. 211/236).

Que, asimismo, el mencionado autor ha señalado que las normas relativas a la valoración aduanera contenidas en el Acuerdo de Valor del GATT de 1994, aprobado por la ley 24.425, así como la normativa dictada en el ámbito del Mercosur —en particular el art. 9 del Anexo de la Decisión 13/07 del Consejo del Mercado Común— establecen que, cuando sea necesaria la conversión de valores expresados en moneda extranjera, el tipo de cambio aplicable debe ser el vigente al momento del registro o aceptación del despacho de importación. A partir de tales disposiciones, sostiene que el sistema jurídico vigente conduciría a la utilización del tipo de cambio correspondiente al momento imponible para la conversión de la moneda extranjera, solución que —a su juicio— resultaría incompatible con un régimen que mantiene las obligaciones tributarias expresadas en dólares hasta el momento del pago.

VII.- Que, sin embargo, otra corriente doctrinaria entiende que el artículo 20 de la ley 23.905 introdujo un régimen específico en materia de moneda de determinación y pago de los tributos aduaneros, conforme al cual dichos tributos deben mantenerse determinados en dólares estadounidenses hasta el momento de su cancelación, efectuándose recién entonces su conversión a moneda nacional. En tal sentido, el Dr. Jorge Sarli comparte el criterio adoptado por la Corte Suprema en los precedentes relativos a la aplicación del artículo 20 de la ley 23.905, aunque señala que el conflicto entre dicha norma y las disposiciones del Código Aduanero que vinculan el tipo de cambio con el momento imponible requiere un análisis interpretativo más complejo que el efectuado por el Alto Tribunal. Señala asimismo que el régimen originario del Código Aduanero configuraba un sistema armónico en el cual la determinación de los tributos aduaneros se efectuaba íntegramente en moneda nacional, aplicándose el tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible tanto para la determinación de la base imponible como para la liquidación de los tributos. Agrega que dicho esquema sufrió una alteración sustancial con la incorporación del artículo 20 de la ley 23.905, norma posterior al Código Aduanero que introdujo la determinación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses y previó que su cancelación en moneda nacional debía efectuarse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago. Asimismo, el autor examina el argumento según el cual las normas del Acuerdo de Valor del GATT de 1994 y de la normativa del Mercosur impondrían la utilización del tipo de cambio vigente al momento de la importación para la conversión de la moneda extranjera. Frente a ello, sostiene que dichas disposiciones sólo resultan aplicables cuando sea necesaria la conversión de valores expresados en moneda extranjera para determinar el valor en aduana. En consecuencia, cuando los tributos aduaneros se determinan directamente en dólares estadounidenses —como dispone el artículo 20 de la ley 23.905— deja de existir la necesidad de conversión de moneda para la

determinación del valor en aduana, por lo que tales normas no resultan incompatibles con el régimen de determinación en dólares previsto por la legislación nacional. Desde esta perspectiva, el citado doctrinario concluye que el artículo 20 de la ley 23.905 introdujo una modificación implícita del régimen del Código Aduanero en lo relativo a la moneda de determinación de los tributos, de modo que éstos deben determinarse en dólares estadounidenses y mantenerse expresados en dicha moneda hasta el momento de su cancelación, efectuándose recién entonces su conversión a moneda nacional conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del pago (conf. Sarli, Jorge, "El conflicto entre el artículo 20 de la ley 23.905 y el tipo de cambio aplicable según el momento imponible del Código Aduanero y según la valoración aduanera de importación…", VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, págs. 109 a 124).

Que, en consecuencia, la cuestión sometida a decisión de este Tribunal no puede ser considerada como una materia pacífica en el plano doctrinario, sino que se trata de una problemática que ha dado lugar a diversas interpretaciones, lo que impone analizar el alcance de las normas involucradas a la luz del sistema jurídico vigente y de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

VIII.- Que no puede soslayarse la incidencia que presenta en esta materia la ley de convertibilidad nro. 23.928, dictada con la finalidad de eliminar los mecanismos de indexación monetaria que habían proliferado en el ordenamiento jurídico argentino durante los procesos inflacionarios previos a su sanción.

Que, en efecto, dicha norma estableció un régimen general de prohibición de actualización monetaria respecto de las obligaciones determinadas en moneda nacional. En tal sentido, el propio artículo 7 de la ley de referencia dispone que el deudor de una obligación de dar una suma determinada de pesos cumple su obligación entregando la cantidad nominalmente expresada al momento de su vencimiento, estableciendo expresamente que "en ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas".

Que, por su parte, el artículo 10 de la citada normativa mantuvo derogadas todas las normas legales o reglamentarias que establecían o autorizaban mecanismos de indexación, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de deudas, impuestos, precios o tarifas.

Que del conjunto de dichas disposiciones surge que el legislador estableció una prohibición general de actualización monetaria respecto de las obligaciones expresadas en moneda nacional, con el objeto de impedir la indexación de las deudas determinadas en pesos.

Que, sin embargo, tales disposiciones no se refieren a las obligaciones determinadas en moneda extranjera, las cuales continúan rigiéndose por el régimen jurídico propio de dicha moneda. En consecuencia, aun cuando desde una perspectiva económica pueda afirmarse que la conservación del crédito tributario en moneda extranjera produce efectos similares a los de una actualización, lo cierto es que el legislador, al dictar la ley de convertibilidad, no extendió expresamente dicha prohibición a las obligaciones determinadas en moneda extranjera.

Que, en ese contexto, el mantenimiento de las determinaciones tributarias aduaneras en dólares estadounidenses hasta el momento de su cancelación —conforme al sistema establecido por el artículo 20 de la ley 23.905— no constituye un mecanismo de actualización prohibido por la ley de convertibilidad, sino la consecuencia natural del régimen legal previsto para la determinación de los tributos aduaneros.

IX.- Que, a la luz de las consideraciones expuestas, corresponde efectuar una interpretación armónica de las

disposiciones del Código Aduanero con el régimen posterior introducido por la ley 23.905.

Que, en ese marco, los artículos 638 y 639 del Código Aduanero continúan rigiendo en cuanto determinan el momento al cual deben referirse los elementos del régimen tributario aplicable —tales como la alícuota, la base imponible o el tratamiento arancelario—, mientras que la moneda de determinación del tributo y el momento de su conversión a moneda nacional se encuentran específicamente regulados por el artículo 20 de la ley 23.905.

Que, por consiguiente, la circunstancia de que el pago deba efectuarse en moneda nacional no altera la regla legal que fija la moneda de determinación del tributo, sino que únicamente determina el momento en el cual debe practicarse la conversión correspondiente, conforme al régimen previsto por dicha norma.

X.- Que, aun cuando pudiera sostenerse que el criterio adoptado por el voto que antecede encuentra fundamento en la circunstancia de que la determinación tributaria examinada reviste carácter originario —por derivar del incumplimiento del régimen de importación temporaria previsto en el artículo 970 del Código Aduanero—, tal argumento no resulta idóneo para excluir la aplicación del régimen establecido por el artículo 20 de la ley 23.905.

Que, en efecto, dicha disposición regula específicamente la moneda de determinación de los tributos aduaneros, estableciendo que los derechos de importación, los derechos de exportación y los demás tributos que gravaren las operaciones de comercio exterior deben determinarse en dólares estadounidenses, sin introducir distinción alguna en función del tipo de liquidación de que se trate.

Que, en este sentido, en el precedente “Editorial Perfil S.A. c/ Dirección General de Aduanas” (CSJN, 12/8/2008), el Dictamen de la Procuradora Fiscal —receptado por el Alto Tribunal— dejó expresamente sentado que el artículo 20 de la ley 23.905 prevé la determinación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses, aclarando que cuestión distinta —y no debatida en ese proceso— era la relativa a la eventual procedencia de determinaciones tributarias suplementarias.

Que, en tales condiciones, la aplicación del régimen previsto por el artículo 20 de la ley 23.905 no se encuentra limitada a un determinado tipo de determinación tributaria, pudiendo proyectarse tanto en liquidaciones originarias como en aquellas que se practiquen con posterioridad.

Que, por lo demás, aun cuando la determinación derivada del incumplimiento de un régimen suspensivo pueda ser calificada como originaria desde el punto de vista jurídico, no puede desconocerse que, en la práctica, su exigibilidad suele verificarse con posterioridad al vencimiento del plazo acordado, esto es, en un momento temporalmente diferido respecto del hecho generador de la obligación.

Que, en tales condiciones, la incidencia del factor temporal entre el hecho imponible y la cancelación del tributo se presenta en términos sustancialmente análogos a los que caracterizan a las liquidaciones posteriores, circunstancia que pone de manifiesto que la distinción entre determinaciones originarias y suplementarias no resulta determinante a los fines de establecer el régimen aplicable en materia de tipo de cambio.

Que, en consecuencia, no existe fundamento normativo para restringir la aplicación del artículo 20 de la ley 23.905 a determinadas clases de liquidaciones, pues tal diferenciación no surge del texto legal y supondría introducir por vía interpretativa un criterio que el legislador no ha previsto.

XI.- Que, por lo demás, el alcance del artículo 20 de la ley 23.905 ha sido examinado en reiteradas oportunidades por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha ido delineando una línea jurisprudencial consistente en torno a la determinación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses.

Que, en tal sentido, en la causa “Editorial Perfil S.A. c/ Dirección General de Aduanas”, el Alto Tribunal —al hacer propios los fundamentos del dictamen de la Procuradora Fiscal— reconoció la vigencia del régimen de determinación en moneda extranjera previsto por el art. 20 de la ley 23.905, dejando en claro que dicha norma establece la determinación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses, sin que ello hubiera sido objeto de controversia en ese proceso.

Que, posteriormente, en la causa “Bridgestone Firestone Argentina S.A. c/ Dirección General de Aduanas”, la Corte Suprema distinguió expresamente aquel precedente, destacando que en ese supuesto la obligación había sido determinada en dólares estadounidenses desde su origen, circunstancia que llevó al Tribunal a reconocerle el tratamiento jurídico propio de una obligación expresada en moneda extranjera.

Que, sobre esa base, el Alto Tribunal admitió como presupuesto del caso la validez de la determinación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses, precisamente por aplicación del artículo 20 de la ley 23.905, lo que reafirma la operatividad de dicha norma en el sistema jurídico vigente.

Que, finalmente, en la causa “Volkswagen Argentina S.A. c/ Dirección General de Aduanas”, la Corte Suprema consolidó dicha línea interpretativa al remitirse nuevamente al dictamen de la Procuradora Fiscal, en el cual se sostuvo que el artículo 20 de la ley 23.905 no fue derogado por la ley 23.928 y que, en su carácter de norma posterior al Código Aduanero, resulta aplicable en lo que respecta a la moneda de determinación de los tributos aduaneros.

Que, en ese mismo orden, se desestimó la argumentación fundada en el artículo 639 del Código Aduanero, señalándose que la cuestión relativa a la moneda de determinación del tributo se encuentra específicamente regida por el artículo 20 de la ley 23.905.

XII.- Que, si bien los precedentes citados no se pronunciaron específicamente acerca del momento al cual corresponde referir la conversión a moneda nacional de los tributos determinados en dólares estadounidenses, todos ellos parten de la premisa de la plena vigencia del artículo 20 de la ley 23.905, norma que regula no sólo la moneda de determinación del tributo sino también el régimen de su cancelación, estableciendo expresamente que cuando el pago se efectúe en moneda nacional la equivalencia deberá calcularse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago.

Que, de la secuencia conformada por “Editorial Perfil” (12/8/2008); “Bridgestone Firestone Argentina S.A.” (27/4/2010); “Volkswagen Argentina” (23/8/2011), y el ulterior Dictamen de la Procuradora Fiscal Laura Monti, en autos “Compañía Argentina de Seguros La Mercantil Andina S.A. c/ EN – DGA s/ proceso de conocimiento” (12/2/2019), se desprende una línea interpretativa definida, a saber:

a) el artículo 20 de la ley 23.905 se mantiene plenamente vigente;
b) los tributos aduaneros alcanzados por dicha norma deben determinarse en dólares estadounidenses;
c) cuando la obligación ha sido exteriorizada en esa moneda, corresponde reconocerle el tratamiento jurídico propio de una obligación expresada en moneda extranjera;
d) cuando el pago se efectúa en moneda nacional, la conversión correspondiente debe realizarse conforme al régimen previsto por el artículo 20 de la ley 23.905; y
e) la circunstancia de que el pago se efectivice en moneda nacional no altera la regla legal que fija la moneda de determinación del tributo.

Que, bajo tales premisas, no resulta jurídicamente atendible prescindir de la doctrina que emana de dichos precedentes sin aportar argumentos novedosos y de entidad suficiente que justifiquen el apartamiento, extremo

que —como ya se ha señalado— no se verifica en el voto que antecede.

XIII.- Que, por último, no puede dejar de advertirse que los procedimientos administrativos y judiciales en materia aduanera suelen extenderse durante largos períodos de tiempo.

Que, en tal sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, en autos “Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 24/09/2019, puso de manifiesto que la resolución administrativa había sido dictada habiendo transcurrido más de diez años desde el hecho generador de la obligación tributaria.

Que, en ese contexto, la determinación del tipo de cambio aplicable adquiere una particular relevancia práctica, pues la aplicación del tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible podría conducir, en supuestos de prolongada duración de los procedimientos, a una significativa desnaturalización o pérdida real del crédito fiscal, en tanto el importe del tributo quedaría fijado en valores monetarios que no reflejan la realidad económica existente al momento de su efectivo pago.

Que, en efecto, la fijación del quantum de la obligación en función de parámetros temporales alejados del momento de su cancelación puede implicar, en contextos inflacionarios o de variaciones cambiarias relevantes, una disminución sustancial del valor económico del crédito tributario, desvirtuando en los hechos la finalidad recaudatoria del tributo y afectando su adecuada equivalencia económica.

Que, sin embargo, tampoco puede desconocerse que el mantenimiento de la obligación tributaria expresada en dólares estadounidenses hasta el momento de su cancelación —conforme al sistema establecido por el artículo 20 de la ley 23.905— puede producir, en contextos inflacionarios y de prolongada duración de los procesos administrativos y judiciales, un incremento significativo del importe finalmente exigible en moneda nacional.

Que, en tal sentido, es dable considerar que el régimen instaurado por el artículo 20 de la ley 23.905, al disponer la determinación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses y diferir su conversión a moneda nacional al momento del efectivo pago, implica que el capital de la obligación permanezca expresado en moneda extranjera durante todo el lapso que insume el procedimiento, circunstancia que puede proyectar efectos económicos relevantes en contextos de prolongada duración de los procesos.

Que de ello se desprende que las distorsiones económicas que pueden verificarse en esta materia no se encuentran necesariamente vinculadas al criterio normativo adoptado por el legislador para determinar la moneda de la obligación tributaria, sino —en gran medida— a la prolongada duración que suelen presentar los procedimientos administrativos y judiciales en materia aduanera, circunstancia que puede incidir de manera decisiva en la cuantía final de las liquidaciones tributarias.

Que, en tal orden de ideas, también se ha señalado en doctrina que la duración de los procedimientos administrativos y judiciales puede incidir de manera relevante en el monto final de las liquidaciones tributarias aduaneras, particularmente cuando los tributos se determinan en moneda extranjera y su conversión a moneda nacional se difiere hasta el momento del pago, circunstancia que puede traducirse en resultados económicamente gravosos para los sujetos obligados (conf. Bibiloni, Mario Jorge, “Las liquidaciones tributarias aduaneras. La suspensión de la matrícula por falta de pago y la afectación de garantías del contribuyente”, VIII Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, págs. 135 a 149).

Que, no obstante, tales consideraciones —vinculadas a los efectos económicos que pueden derivarse de la duración de los procedimientos— no autorizan a prescindir del régimen legal establecido por el legislador. En

consecuencia, aun cuando ambos sistemas puedan producir en determinados supuestos resultados económicamente gravosos para alguna de las partes, tales circunstancias no habilitan a apartarse del régimen legal ni a sustituir, por vía de interpretación jurisdiccional, la solución normativa expresamente establecida por el legislador.

Por las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, **VOTO** por:

1.- Confirmar la Resolución RESOL-2022-4838-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en la Actuación SIGEA 12197-8104-2011, en cuanto le exige a la aquí actora el pago de tributos en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA emergentes de la DIT 10001IT14007046A, con más los intereses del artículo 794 del Código Aduanero, desde el 01.07.2022 hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Imponer las costas a la actora.

3.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la actora es el garantizado con la póliza 35248; o el de los tributos si éste último resultare inferior. Ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

4.- Establecer que los tributos deberán considerarse determinados en dólares estadounidenses y que, para su cancelación en moneda nacional, la conversión deberá efectuarse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20 de la ley 23.905.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Hago propio el relato de los hechos y de la prueba acollarada efectuada por el Sr. Vocal preopinante, a cuyas constancias me remito por razones de brevedad.

Anticipo que habré de adherir parcialmente a la solución propuesta por el Dr. Soria en cuanto resuelve el fondo de la controversia traída a estudio de esta Sala. Sin embargo, disiento con el criterio que postula en lo atinente al momento al cual debe quedar referido el tipo de cambio aplicable para la cancelación de los tributos reclamados en autos.

Asimismo, y aun cuando coincido con la solución que el Dr. Garbarino propicia sobre ese aspecto puntual, estimo necesario formular ciertas aclaraciones, en orden a la mecánica real de cancelación de este tipo de obligaciones frente al Fisco nacional.

I.- En primer término, comparto la solución sustancial propuesta por el Sr. Vocal preopinante en cuanto brinda adecuada respuesta al conflicto de fondo sometido a conocimiento de este Tribunal, no obstante ello, no habré de acompañarlo en lo relativo al momento al cual debe quedar referido el tipo de cambio aplicable a fin de convertir a moneda nacional la obligación tributaria determinada en dólares estadounidenses.

II.- Sobre ese aspecto específico, considero que asiste razón a la solución propiciada por el Dr. Garbarino en el punto 3° de su voto, en cuanto postula que los tributos deben considerarse determinados en dólares estadounidenses y que, al tiempo de su cancelación en moneda nacional, la conversión ha de efectuarse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo previsto en el art. 20 de la ley 23.905.

Conviene precisar, sin embargo, que una cosa es la determinación de la obligación tributaria aduanera en dólares

estadounidenses, y otra, claramente diversa, es la modalidad jurídicamente y operativamente admitida para su cancelación frente al organismo recaudador.

III.- En efecto, más allá de que el crédito fiscal pueda ser liquidado e intimado en dólares estadounidenses, los pagos a la entidad fiscal en la República Argentina se cancelan en pesos, extremo que no constituye una mera contingencia práctica, sino una circunstancia estructural del modo en que el sistema opera.

Ello se verifica, por lo demás, en la experiencia ordinaria del sistema informático aduanero. En efecto, el sistema MARIA —hoy bajo la órbita operativa de ARCA— puede exteriorizar la liquidación en dólares estadounidenses, pero sólo habilita su cancelación en moneda nacional. De tal suerte, la cuestión debatida no versa sobre una supuesta posibilidad de pago efectivo en divisa extranjera ante el Fisco, sino sobre el momento al cual debe quedar referida la conversión a pesos de una obligación previamente determinada en dólares.

La aclaración precedente no resulta ociosa. Antes bien, evita deslizar —aun de manera implícita— una conclusión inexacta acerca de la dinámica real de extinción de esta clase de obligaciones. El crédito fiscal, en suma, puede nacer, determinarse e intimarse en dólares estadounidenses; pero su cancelación frente al organismo de recaudación, en la práctica vigente, se efectiviza en pesos. Y es precisamente por ello que adquiere centralidad jurídica la determinación del momento del tipo de cambio aplicable.

Desde esa perspectiva, la solución que remite al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago aparece como la que mejor se ajusta al texto del art. 20 de la ley 23.905, sin alterar por ello la solución de fondo a la que arriba el Sr. Vocal preopinante, que comparto en lo demás.

IV.- Que, en suma, mi discrepancia con el voto del Dr. Soria queda circunscripta exclusivamente al momento temporal del tipo de cambio aplicable para la cancelación de la obligación tributaria determinada en autos; mientras que mi coincidencia con el Dr. Garbarino en ese punto específico no importa, desde luego, extender tal conformidad al resto de las premisas metodológicas desarrolladas en su voto.

Por ello, corresponde: a) adherir parcialmente al voto del Dr. Soria en cuanto resuelve la cuestión de fondo; y b) establecer, en consonancia con lo señalado en el punto 3° del voto del Dr. Garbarino, que los tributos deberán considerarse determinados en dólares estadounidenses y que, al tiempo de su cancelación en moneda nacional —modalidad, por lo demás, operativamente admitida por el sistema de percepción fiscal—, la conversión deberá efectuarse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago.

Así lo voto.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la Resolución RESOL-2022-4838-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en la Actuación SIGEA 12197-8104-2011, en cuanto le exige a la aquí actora el pago de tributos en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA emergentes de la DIT 10001IT14007046A, declarando que ascienden a UN MIL CUARENTA Y CINCO DÓLARES CON 84/00 (U$S 1.045,84), con más los intereses del art. 794 del CA desde el 01.07.2022 hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Imponer las costas a la actora.

3.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la actora es el garantizado con la póliza 35248; o el de los tributos si éste último resultare inferior. Ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la

fecha del total y efectivo pago.

4.- Establecer que los tributos deberán considerarse determinados en dólares estadounidenses y que, para su cancelación en moneda nacional, la conversión deberá efectuarse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20 de la ley 23.905.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.03.30 18:00:37 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.03.31 19:42:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.04.01 11:01:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.01 11:03:42 -03:00