República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-35995067-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 9 de Abril de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-37542798- SKF ARGENTINA S.A.

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 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos: **"SKF ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2023-37542798- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- En RE-2023-37541363-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución DE PRLA N° 10582/05, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12197-12963-2007, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa y de tributos, más intereses, por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. en relación al DIT 05001IT16001648X. En primer lugar, opone la prescripción de tributos en cuanto considera que la resolución fue notificada pasados más de cinco años desde su dictado. Con respecto al fondo, afirma que se dio cumplimiento a las obligaciones asumidas del régimen de importación temporal, ya que se reexportó en tiempo y forma la mercadería antes del vencimiento del plazo y se nacionalizaron los residuos, por lo que la condena aduanera no tiene razón de ser. Aduce que la imposición de la condena se fundó en la circunstancia de que el CTC N° 483/05 no consignaría la posición arancelaria NCM del insumo, limitándose solo a describirlo e indicar la posición correspondiente al producto a exportar. Explica que dicha información se encuentra debidamente incorporada en la solicitud de CTC N° 061-008286/99, la cual fue oportunamente acompañada a las actuaciones aduaneras, por lo que el certificado definitivo es válido y da cuenta del cumplimiento total de las obligaciones asumidas. Entiende que dicha situación es meramente una cuestión formal y el servicio aduanero lo confunde con un incumplimiento sustancial. Asevera que no tiene razón de ser la multa en dos veces y media el valor de los tributos cuando los antecedentes utilizados como agravantes ya se encontraban firmes y cita el art. 928 del C.A. Finalmente, se agravia de las percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias y del cómputo de intereses. Ofrece

prueba, hace reserva del caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Mediante el IF-2023-79770991-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido. Niega cada uno de los hechos y derecho que no sean de su expreso reconocimiento y se explaya sobre los actuados aduaneros. Afirma que la quejosa no ha demostrado la reexportación de la mercadería importada temporalmente, por lo que se configuró la conducta punible. Ello así, asevera que no ha logrado aclarar la realidad amalgamada en la etapa jurisdiccional previa ni en el presente recurso y dado el carácter objetivo de la infracción corresponde la sanción impuesta. Explica que la carga de la prueba del cumplimiento de las obligaciones inherentes al régimen de Importación Temporal recae exclusivamente sobre la importadora, siendo ella quien debe demostrar en forma fehaciente y con la documentación aduanera pertinente, que ha cumplido acabadamente con la totalidad de sus obligaciones dentro del plazo legal otorgado. Cita jurisprudencia al respecto. Con respecto a la graduación de la multa en dos veces y media, la misma se encuentra dentro de los parámetros fijados por la normativa y atento a la naturaleza penal de la sanción, el juzgador cumplió con lo normado por el art. 915 y 970 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva del caso Federal y solicita se confirme el “Fallo” aduanero, con costas.

III.- Que en PV-2023-81313919-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido al fisco. En PV-2023-113490011-APN-VOCXVIII#TFN se abre la causa a prueba. En PV-2023-148977079-APN-VOCXVIII#TFN se intima a la actora a librar el oficio ordenado, bajo apercibimiento de darle por decaído el derecho a producir la prueba, el que se hace efectivo en PV-2024-18438963-APN-VOCXVIII#TFN. Con posterioridad, luce la certificación de prueba. Después se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas 12197-12963-2007 se inician con la solicitud de devolución de la garantía del DIT 05001IT16001648X y se acompañan copias del despacho referido, el despacho de importación a consumo de residuos y CTIT Nro.483/2005. A fs. 15 se labra Denuncia por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. por el total de la mercadería. A fs. 28 luce la valoración en aduana, alícuotas y P.A. A fs. 17/18 se liquidan tributos y base de multa. A fs. 20 se instruye sumario. Previa determinación de tributos y multa, a fs. 22 se corre vista a la importadora y se cita a la compañía garante, notificándose SKF el 11/11/2013 (ver. constancia de correo de fs. 26 y sigs.) A fs. 41/43vta. y 46/ 47vta. obran las contestaciones de vista de la importadora y la compañía aseguradora, respectivamente. A fs. 92 y 93 se proveen dichas presentaciones. A fs. 54 mediante la Nota N° 960/17 (DV CEXA) la Jefa de CONTROL EX-ANTE ratifica la denuncia. A fs. 58 luce una nueva determinación de multa y tributos. Finalmente, a fs. 60/63 se dicta la Resolución DE PRLA N°10582, apelada en autos.

V.- Que, en primer término, corresponde analizar la prescripción tributaria opuesta por la actora. Vale aclarar, en primer lugar, que sin perjuicio de mi opinión respecto a la interpretación de las normas de prescripción del CA, por razones eminentes de economía procesal corresponde aplicar en autos lo decidido por el plenario de la Cámara en lo Contencioso-Administrativo Federal "HUGHES TOOL S.A. C/A.N.A. (T.F. 7830-A)" de fecha 21.09.03 y el precedente de la Corte Suprema *in re* "WONDERLAND SRL c/ ADUANA ROSARIO" del 12 de mayo de 2009.

Que, el art. 803 del C.A. establece: *"Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"* y el art. 804 dispone: *"La prescripción de*

la acción a que se refiere el artículo 803 comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado. No obstante: a) cuando el hecho gravado constituyere un ilícito y no pudiere precisarse la fecha de su comisión, la prescripción comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de sus constatación; b) cuando se tratare de tributos que debieren exigirse como consecuencia del incumplimiento de una obligación impuesta como condición del otorgamiento de un beneficio tributario, la prescripción comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de dicho incumplimiento o, en caso de no poder precisársela, al de la fecha de su constatación."

Que, el art. 805 inc. a) del CA establece: *"La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) 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, no se encuentra discutido en autos que el vencimiento del plazo otorgado para la regularización de la mercadería temporariamente mediante el DIT 050011IT16001648X operó el 23/09/2007.

Que, en consecuencia, comienza el cómputo de la prescripción tributaria el 1/01/08 y de no mediar causales suspensivas del curso de la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos, la misma opera el 31/12/12.

Que, habiéndose dictado el auto de apertura de sumario el 28/12/12 -ver fs. 20 de las actuaciones administrativas-, se encuentra suspendido el curso de la prescripción tributaria "*hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión"*-conforme art. 805, inc. a), del C.A. La resolución se dictó el 27/12/17.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción tributaria.

VI.- Que, sentado lo expuesto, corresponde resolver si la resolución que condena a la firma SKF al pago de una multa y diferencia de tributos, más intereses por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A., se ajusta a derecho.

Que el artículo mencionado se aplica cuando no se cumplen las obligaciones asumidas al acogerse a los regímenes de importación o exportación temporal e impone una multa de 1 a 5 veces los tributos que gravan la mercadería, o el 30% de su valor en aduana si esta no está gravada o prohibida.

Que por el DIT 05001IT16001648X se importaron 16.834 Kilogramos de mercadería correspondiente a la PA 7304.59.10.100 "De acero SAE 52100 Tubos de diámetro exterior inferior o igual a 229 mm –Los demás -Los demás de sección circular, de los demás aceros aleados: TUBOS Y PERFILES HUECOS, SIN SOLDADURA (SIN COSTURA) DE HIERRO O ACERO.", código de producto XTO6204/47.40X4.67. El vencimiento del despacho operó el 23/09/2007.

Que es jurisprudencia pacífica que en casos como el de autos, queda a cargo de la firma importadora -única apelante- y/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 del 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.

VII.- Que la actora afirma que la mercadería importada temporalmente fue reexportada en su totalidad en tiempo y forma y que a diferencia de lo resuelto, el CTIT N° 483/05 tipifica la relación insumo/producto. En efecto, la posición arancelaria del insumo importado se encuentra detallada en la solicitud N° 061-008286/99 (Rectif. S01:0091851/03) y dicha solicitud se encuentra mencionada en el certificado definitivo CTIT N°483/05, por lo que no corresponde la condena por tratarse de un error de la autoridad emisora.

Ahora bien, el servicio aduanero en la Nota 5871/12 (SE PRTE) informa que: "*La denuncia se formula por el total de la mercadería importada temporalmente, atento que el CTC N° 061-008286/99 no tipifica la posición arancelaria del insumo.*". Siendo ratificada dicha denuncia mediante la Nota 960/17 (DV CEXA) de División Control EX-ANTGE.

VIII.- Que al respecto, el Dec. 1439/96 impuso a los beneficiarios del régimen el deber de obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.) expedido por la Secretaría de Industria, al establecer: "*El beneficiario del presente régimen **deberá** obtener el Certificado de Tipificación y Clasificación (C.T.C.). A tal efecto deberá presentar ante la SECRETARÍA DE INDUSTRIA Y COMERCIO una Declaración Jurada de Insumos, Mermas, Sobrantes y Residuos y si los mismos tienen valor comercial (...)*". (art. 8 de la Resolución M.E. y O.S.P. 72/92 y art. 14 del Dec. 1439/96).

En virtud de estos artículos puede afirmarse que la presentación del C.T.C. es una de las obligaciones que contrae el importador en virtud de su acogimiento al régimen de importación temporaria a la que debe dar cumplimiento si pretende exportar la mercadería en la forma y condiciones en que se obligó evitando así incurrir en la infracción bajo análisis.

IX.- Que**,** tal documento es el que establece la relación insumo-producto de manera que, a través de él, la Aduana puede conocer qué cantidad de los insumos importados temporariamente fueron utilizados para generar cada unidad del producto que se reexporta.

Que, asimismo, por el Anexo III a la Resolución S.I.C. Nro. 18/92 se establece que, además del Nº de certificado y el Nº de solicitud C.T.C., debe indicarse la P.A. del insumo y del producto para el cual se emite. De manera que de ello se desprende que la relación insumo-producto establecida/certificada en el C.T.C. se refiere particularmente a la mercadería y a la P.A. que en él se detallan.

Que es en virtud de esos datos que surgen del certificado que la Aduana puede determinar si los insumos

importados temporariamente fueron correctamente descargados en los P.E.

Que existiendo un procedimiento reglado para la demostración del cumplimiento del régimen al cual se acogió la firma importadora, en lo que respecta a la documentación a presentar, dicho procedimiento exige al importador la sustitución de la declaración jurada de Insumos, Mermas, Residuos y Sobrantes (o su rectificatoria) por el C.T.C. “al momento de solicitar la cancelación de la importación temporaria ante el servicio aduanero” (conf. Art. 14 del Dto. 1439/96). Y en igual sentido, el art. 4 de la Resolución N° 1796/04 establece que: “Las Aduanas de Registro de las destinaciones suspensivas en estado CANCELADA procederán a constatar la correspondencia de la relación insumo / producto declarada en la destinación definitiva contra el CTC / CTIT aprobado por la autoridad de aplicación.”

X.- Que del análisis del CTC N° 483/05 (v. fs. 8/13 de las acts. adms.), específicamente de su Anexo, no surge la posición arancelaria del insumo importado, por lo que no se logra determinar el insumo utilizado, ni su cantidad específica, para el producto que se exporta.

El C.T.C. no constituye una exigencia meramente formal, como lo plantea la quejosa en su presentación recursiva, sino un instrumento sustancial que permite al responsable colaborar eficazmente con las funciones de control y fiscalización propias del servicio aduanero, en consecuencia, corresponde tener por configurada la infracción endilgada.

XI.- Que, seguidamente, corresponde analizar la graduación de la multa -establecida en dos veces y media el importe de los tributos que gravan la importación para consumo de la mercadería en infracción, por la suma de $126.074,57-, en atención al agravio deducido por la importadora.

Que, del reporte de Infractores obrante a fs. 55/57 de las actuaciones administrativas, solo constan antecedentes consignados con puño y letra en el margen inferior de las fojas mencionadas, con una firma sin sello aclaratorio, por lo que no pueden ser tenidos en cuenta como antecedentes infraccionales de la firma. Máxime cuando no obra agregado constancia alguna por la Aduana que lo ratifique.

Que, en consecuencia, corresponde reducir la multa a una vez el importe de los tributos que gravan la importación para consumo del saldo de mercadería en infracción, la que asciende PESOS CINCUENTA MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE CON 83/100 ($50.429,83).

XII.- Que, seguidamente corresponde analizar la obligación tributaria emergente del DIT.

En efecto, el régimen legal aplicable determina que en caso de que ocurra el vencimiento del plazo de permanencia sin cumplirse con la obligación de regularizar la situación de dicha mercadería, se aplica, a los efectos tributarios, el art. 274.1 inc. a), del CA, que prevé que se considerará importada para consumo -en forma irregular, conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, la mercadería cuya situación aduanera no hubiera sido regularizada y que, quien hubiere importado temporariamente la mercadería y su garante serán responsables de las correspondientes obligaciones tributarias.

XIII.- Que, a los efectos de la determinación de los tributos adeudados, corresponde señalar que han sido cuestionados por la recurrente las percepciones IVA adicional y Ganancias (v. liquidación practicada a fs. 58 de las actuaciones administrativas).

Que, en este sentido la Corte Suprema en la causa caratulada “CLADD ITA SA c/ EN – DGA resol. 2590/06 (expte. 604155/01) s/DGA” (TF 22.343-A)”, sentencia del 26/11/2019, se expidió, señalando que “(...) a partir del momento en que venció el término para presentar las declaraciones juradas de los mencionados tributos, la demandada perdió la facultad para exigir el ingreso de las percepciones que debieron practicarse por tales conceptos. Estas percepciones constituyen obligaciones legales que encuentran fundamento en el art. 27, último párrafo de la ley 23.349 (texto según ley 25.063) y en el art. 22 de su similar 11.683 (t.o. 1998) y cuyo cumplimiento es independiente de que exista o no deuda en concepto de impuesto al cual se imputan al concluir el respectivo período fiscal, pues se trata de “obligaciones distintas, con su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento” (Fallos: 285:177)”. La Corte sostuvo que “(...) cerrado el término para presentar la declaración jurada de los tributos aquí examinados, se extingue la facultad del organismo recaudador para exigir el pago de esas percepciones, en razón de cesar la función que estas cumplen en el sistema tributario (art. Fallos: 302:504; 303:1496), ya que en dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el gravamen, es decir, la obligación resultante del período fiscal”. Resulta pues de aplicación al caso el criterio sustentado por el más Alto Tribunal, y dado que en la causa el plazo al que hace referencia la Corte Suprema ha precluido, corresponde revocar las percepciones exigidas por la Aduana.

Que, respecto de los intereses resarcitorios (art. 37 quinto párrafo de la ley 11.683) correspondientes a las percepciones Ganancias e IVA Adicional no ingresados tempestivamente (inexigibles en virtud del referido fallo "*CLADD*") cabe declarar su condonación de oficio conforme lo establecido por el art. 8 tercer párrafo de la ley 27.743 (BO: 08.07.24) y el art. 21 tercer párrafo de la Resolución General (AFIP) 5525/2024 (BO 16.07.24).

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 asciende a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSE DIECISEIS MIL TREINTA Y CUATRO CON 92/100 (US$16.034,92.-) -conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, con más los intereses del art. 794 del CA desde el 26/11/13 hasta a 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.

Por todo lo expuesto, **voto por**:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 10852/2017, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12963-2007, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa la que se fija en una vez el valor de los tributos cuyo monto asciende a la suma de PESOS CINCUENTA MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE CON 83/100 ($50.429,83) por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 C.A., conforme lo expuesto en el Considerando XI.

2.- Imponer las costas respecto del punto anterior según los mutuos vencimientos, las que resultan en un 40% a cargo de la actora y en un 60% a cargo del Fisco.

3.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 10852/2017, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12963-2007, en cuanto exige a la actora el pago de tributos en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES DIECISEIS MIL TREINTA Y CUATRO CON 92/100 (US$ 16.034,92.-). Ello con más intereses del art. 794 del C.A., los que se computan desde el 26/11/2013 hasta la fecha del total y efectivo pago. Con costas a la actora.

4.- Revocar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 10852/2017, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12963-2007, en cuanto les exige a la actora el pago de los rubros de IVA Adicional y Ganancias los que ascienden a la suma de PESOS TREINTA MIL CIENTO DIECISIETE CON 56/100 ($30.117,56-), con costas por su orden.

5.- Declarar condonados los intereses resarcitorios (art. 37 quinto párrafo de la ley 11.683) correspondientes a las percepciones de Ganancias e IVA Adicional no ingresados tempestivamente conforme considerando XIII.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que, en primer término, me remito a lo relatado en los Ptos. I a IV del voto del Dr. Soria.

II.- Que, bajo tales premisas, corresponde analizar la excepción de prescripción tributaria opuesta por la firma actora. En tal sentido, cabe destacar que la resolución apelada en la litis fue dictada el 27 de diciembre de 2017 y notificada recién el 13 de marzo del año 2023 -es decir, más de 5 años después de su dictado, en exceso del plazo legal y cuando el curso de la prescripción había fenecido-, por lo que los agravios de la parte actora encuentran respuesta adecuada en el voto emitido por el suscripto in re “EX-2019-112544550- ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S A”, del 3 de febrero de 2022, IF-2022-10838655-APN-VOCXVIII#TFN y “EX-2022-71387564- -APN-SGASAD#TFN- MERISANT ARGENTINA S.R.L.”, del 7 de septiembre de 2023, entre muchos otros; siendo que dicha solución es la más adecuada, considerando el marco fàctico de excepción que se desprende de la litis -por lo que no procede adoptar la presente doctrina de modo automático y sin merituar el contexto temporal propio de cada causa a otros procesos que tramitan por ante este Tribunal-, en aras de preservar la integridad del derecho de defensa en juicio previsto en los artículos 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 18 de la Constitución Nacional; siempre teniendo en consideración que a los efectos de la interpretación de una norma tributaria aduanera deben aplicarse en debida forma todos los principios y garantías que rigen en nuestra Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22 C.N.).

III.- Que, por consiguiente, cabe concluir que la acción del Fisco para exigir tributos se encontraba prescripta al momento de la notificación de la resolución aquí apelada, por lo cual correspondería hacer lugar a este planteo; siendo que la solución que aquí se sustenta guarda cabal consonancia con los principios de certeza y de seguridad jurídica que deben salvaguardarse en los procedimientos, ya que una solución contraria podría importar que la Aduana notificara en cualquier momento (por ejemplo, transcurriendo varios meses, años, lustros, decenios, etc.) una resolución suscripta antes de que operara la prescripción, con la consiguiente incertidumbre en cuanto a los derechos de los administrados.

IV.- Que, no obstante, habida cuenta la inveterada y mayoritaria jurisprudencia de la Sala “F” en el aspecto prescriptivo –cuya solución difiere de la doctrina sustentada en tal sentido por la Vocalía de la 16° Nominación-, el modo en que dicho planteo es habitualmente decidido por los otros Vocales ante situaciones fácticas sustancialmente análogas a la presente litis, a los estrictos fines de formar mayoría y por razones de celeridad y economía procesal, se procede a votar el fondo del asunto, prescindiendo del criterio particular del suscripto en la materia, por devenir minoritario.

V.- Que, bajo tales postulados, adhiero en lo sustancial al voto que antecede, con expresa excepción de lo señalado en el Considerando XIII in fine, 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, como así también respecto de lo esgrimido en el penúltimo párrafo del Considerando XIII y su correlato decisorio (Pto. V de la parte resolutiva).

VI.- 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.

VII.- 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.

VIII.- Que, sin embargo, no comparto tal conclusión, más allá de destacar la originalidad del enfoque de marras -el que se aparta de la doctrina mayoritaria y de la decisión y fundamentación plasmada en toda sentencia de cualquier instancia jurisdiccional-judicial en la cual se aplica el derecho aduanero-, lo cual

constituye un extremo jurisprudencial superador y siempre plausible en sede de este Tribunal Fiscal, como única magistratura del país exclusivamente especializada en la materia tributaria aduanera.

IX.- 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.

X.- 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.

XII.- 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.

XIII.- 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.

XIV.- 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.

XV.- 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.

XVI.- 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.

XVII.- 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.

XVIII.- 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.

XIX.- 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.

XX.- 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.

XXI.- 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 estadounidense.

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.

XXII.- 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.

XXIII.- Que, por último, corresponde precisar, en relación a la procedencia de intereses resarcitorios sobre las percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias requeridas en la especie por el Fisco Nacional, que dicha postura no condice ni refleja fielmente la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, a partir del dictado del fallo "CLADD ITA S.A.", del 26 de noviembre de 2019 (confr. voto del suscripto in re "TPC CÍA. DE SEGUROS S.A." -Expte. Nro. 34.866-A-, que tramitara por ante la Vocalía de la 18° Nominación; entre muchos otros).

Por lo demás, soy de la idea que tampoco resulta de aplicación a los fines de resolver el tópico de marras la doctrina esbozada por la Corte Suprema de la Nación a partir de las sentencias dictadas en los precedentes "Francisco Vicente Damiano S.A." (Fallos: 303:1496), "Arenera Puerto Nuevo S.A.M.C.I.L. y A." (Fallos: 303:1496) y "Cimayco S.A." (Fallos: 303:1500), todos ellos del 6 de octubre de 1981, por tratarse de supuestos jurídicos y obligaciones sustancialmente distintas a las reclamadas por la DGA en la litis.

Por lo tanto, al no resultar ajustado a derecho, en la especie, requerir intereses resarcitorios sobre las percepciones de IVA e Impuesto a las Ganancias que fueran reclamadas por la DGA al formular el cargo tributario objeto de autos, resulta improcedente su condonación, por manifiesta ausencia de deuda exigible en tal sentido.

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

1.- Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) N° 10852/2017, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12963-2007, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa la que se fija en una vez el valor de los tributos cuyo monto asciende a la suma de PESOS CINCUENTA MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE CON 83/100 ($50.429,83) por la comisión de la infracción

tipificada en el artículo 970 del Código Aduanero, conforme lo expuesto en el Considerando XI del voto preopinante.

2.- Imponer las costas respecto del punto anterior según los mutuos vencimientos, las que resultan en un 40% a cargo de la actora y en un 60% a cargo del Fisco Nacional (DGA).

3.- Confirmar parcialmente la Resolución (DE PRLA) N° 10852/2017, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12963-2007, en cuanto exige a la actora el pago de tributos en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES DIECISEIS MIL TREINTA Y CUATRO CON 92/100 (US$ 16.034,92.-). Ello con más intereses del artículo 794 del Codigo Aduanero, los que se computan desde el 26/11/2013 hasta la fecha del total y efectivo pago. Con costas a la actora.

4.- Revocar parcialmente la Resolución (DE PRLA) N° 10852/2017, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12963-2007, en cuanto les exige a la actora el pago de los rubros de IVA Adicional y Ganancias los que ascienden a la suma de PESOS TREINTA MIL CIENTO DIECISIETE CON 56/100 ($30.117,56-), con costas por su orden.

5.- 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 González Palazzo dijo:

En primer lugar, hago propio el relato de los hechos y de la prueba acollarada efectuada por el Sr. Vocal preopinante, a cuyas constancias me remito.

Adhiero a la solución de fondo que propicia el Dr. Soria y, en consecuencia, corresponde **confirmar** la resolución recurrida en cuanto condena a **SKF ARGENTINA S.A.** por la infracción prevista y penada en el **art. 970** del Código Aduanero al pago de **multa y tributos**, con más los **intereses del art. 794** del mismo cuerpo legal, con costas a la actora.

No obstante ello, formulo **disidencia parcial**, limitada y de carácter estrictamente instrumental, únicamente respecto del **tipo de cambio** aplicable para establecer el importe en moneda nacional necesario para **cancelar** la obligación tributaria determinada en dólares estadounidenses.

I.- La cuestión a decidir

La discrepancia que aquí interesa no se vincula con la existencia misma de la obligación tributaria ni con la configuración del supuesto de hecho contemplado por la normativa aduanera, sino con una cuestión más acotada —aunque no por ello menor—: la atinente al tipo de cambio aplicable para establecer el importe en moneda nacional necesario para cancelar la obligación.

Dicho de otro modo, el punto en debate consiste en determinar si cabe identificar sin más la **liquidación originaria** del tributo con el monto finalmente exigible en **pesos** al tiempo de su cancelación, o si, por el contrario, corresponde distinguir entre el momento de **determinación** de la deuda y aquel otro en que se

precisa la **equivalencia cancelatoria** en moneda de curso legal.

II.- Alcance de los arts. 638 inc. e) y 639 del Código Aduanero

Entiendo que los arts. **638 inc. e) y 639** del Código Aduanero disciplinan, en lo que aquí importa, la **determinación originaria** de la obligación tributaria aduanera. Tales disposiciones fijan la fecha jurídicamente relevante para identificar el régimen aplicable al hecho gravado y, en función de ello, establecer parámetros propios del crédito fiscal (régimen tributario, alícuota, base imponible y, en su caso, la referencia cambiaria que integra el esquema de determinación)

En ese plano normativo, la noción de "liquidación" remite al acto de **determinación de lo debido**: una etapa primigenia y necesaria, destinada a conferir certeza acerca de qué tributo se adeuda, bajo qué régimen y con arreglo a qué parámetros debe calculado.

Ahora bien, de ello no se sigue, sin más, que esa operación agote la cuestión relativa a **cuánto** habrá de desembolsarse en **pesos** para extinguir la obligación cuando el ordenamiento prevé una regla específica sobre moneda de determinación y sobre el momento de conversión a moneda nacional.

III.- El art. 20 de la ley 23.905 y la distinción entre determinación y cancelación.

El art. 20 de la ley 23.905 introdujo una regla particular para los tributos aduaneros al disponer su determinación en dólares estadounidenses y establecer, a la vez, que cuando deban ingresarse en moneda nacional la equivalencia se fijará conforme al tipo de cambio vigente al **día anterior al del efectivo pago.**

Esa norma, posterior al Código Aduanero, no altera el nacimiento del crédito tributario ni desdibuja la estructura del hecho imponible; pero sí gobierna la forma en que obligación así determinada debe traducirse a moneda nacional al tiempo de su **extinción.**

En otras palabras: una cosa es la **determinación** de la deuda y otra, diversa, la **cuantificación en pesos** necesaria para cancelarla.

Desde esta perspectiva, la controversia sobre el tipo de cambio no supone reabrir la discusión sobre la liquidación originaria del tributo, sino esclarecer cuál es el **quantum cancelatorio** en moneda de curso legal exigible para extinguir una obligación que, por disposición legal, se encuentra determinada en dólares estadounidense.

IV.- Doctrina jurisprudencial aplicable

Esta inteligencia se compadece con la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en **Volkswagen Argentina S.A. (TF 22.179-A) c/ D.G.A."** (23/08/2011), en cuanto reconoció la operatividad del **art. 20 de la ley 23.905** en lo relativo a la determinación en dólares estadounidenses y a la conversión a moneda nacional al tiempo del pago efectivo.

En tal entendimiento, la referencia contenida en el art. 639 del Código Aduanero al tipo de cambio vigente en la fecha legalmente relevante para la liquidación no impide distinguir entre el parámetro de **determinación originaria** del tributo y la **equivalencia pecuniaria** requerida para su cancelación. Lo

contrario importaría desatender la regla especial y posterior establecida por el legislador, confundiendo el contenido jurídico del crédito con la mecánica de su extinción.

Corresponde, sin embargo, formular una precisión terminológica: no se trata de postular "dos liquidaciones" autónomas del mismo tributo, como si existieran dos deudas distintas, sino de reconocer que la obligación queda jurídicamente **determinada** en una moneda de cuenta legalmente establecida y que solo al tiempo del pago se fija —en su caso— el monto en pesos necesario para extinguirla.

V.- Disidencia instrumental y necesidad de claridad

Mi discrepancia es, entonces, **instrumental**: busca aportar un criterio de orden que haga **armónica** la discusión central. Esa función ordenadora adquiere relevancia práctica cuando se advierte que, no pocas veces, las liquidaciones administrativas no exteriorizan con la claridad deseable qué aspecto corresponde a la determinación del tributo y cual a su cancelación (presentándose, según los casos, importes en pesos o en dólares, con explicaciones insuficientes o cambiantes).

En un ámbito técnico como el aduanero, esa falta de nitidez no debería trasladarse al proceso jurisdiccional. Por el contrario, corresponde adoptar una solución que, sin alterar la decisión de fondo, contribuya a escribir **poco, claro y bien,** especialmente cuando se trata de fijar un criterio con vocación didáctica y de previsibilidad.

Por lo expuesto, adhiero integramente a la solución de fondo del Dr. Soria; pero **difiero** en lo relativo al tipo de cambio aplicable para la conversión a moneda nacional necesaria para cancelar la obligación tributaria, debiendo estarse a lo dispuesto por el **art. 20 de la ley 23.905** (tipo de cambio del día anterior al efectivo pago), conforme la doctrina de la Corte Suprema en **"Volkswagen Argentina S.A.”**

Así lo voto.

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

1.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 10852/2017, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12963-2007, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa la que se fija en una vez el valor de los tributos cuyo monto asciende a la suma de PESOS CINCUENTA MIL CUATROCIENTOS VEINTINUEVE CON 83/100 ($50.429,83) por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 C.A., conforme lo expuesto en el Considerando XI.

2.- Imponer las costas respecto del punto anterior según los mutuos vencimientos, las que resultan en un 40% a cargo de la actora y en un 60% a cargo del Fisco.

3.- Confirmar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 10852/2017, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12963-2007, en cuanto exige a la actora el pago de tributos en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES DIECISEIS MIL TREINTA Y CUATRO CON 92/100 (US$ 16.034,92.-). Ello con más intereses del art. 794 del C.A., los que se computan desde el 26/11/2013 hasta la fecha del total y efectivo pago. Con costas a la actora.

4.- Revocar parcialmente la Resolución DE PRLA N° 10852/2017, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12197-12963-2007, en cuanto les exige a la actora el pago de los rubros de IVA Adicional y Ganancias los que ascienden a la suma de PESOS TREINTA MIL CIENTO DIECISIETE CON 56/100 ($30.117,56-), con costas por su orden.

5.- Declarar condonados los intereses resarcitorios (art. 37 quinto párrafo de la ley 11.683) correspondientes a las percepciones de Ganancias e IVA Adicional no ingresados tempestivamente conforme considerando XIII.-

6.- 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 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.09 01:28:39 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: 2026.04.09 18:01:01 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: 2026.04.09 20:43:08 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: 2026.04.09 20:43:39 -03:00