**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Año de la Grandeza Argentina

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:** INLEG-2026-48697444-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Mayo de 2026

**Referencia:** SENTENCIA; EX-2024-11791022- INGENIERIA PRODOL 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: **"INGENIERIA PRODOL S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2024-11791022-APN-SGASAD#TFN**

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

**I.-** Que por RE-2024-11790689-APN-VOCXVIII#TFN la firma importadora, se presenta e interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DRPLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12210-5755-2012, mediante la cual se 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 11073IT14001521C.

Que, en primer término, la recurrente plantea la nulidad del procedimiento, por cuanto el servicio aduanero habría formulado la denuncia sin contar con el despacho original. Señala que dicha circunstancia impediría verificar extremos relevantes para la correcta sustanciación de las actuaciones, tales como la eventual existencia de una prórroga, el aforo asignado a la mercadería, la adecuada liquidación de los tributos y, asimismo, determinar si la mercadería se encontraba permitida o prohibida, entre otros aspectos. Afirma que se lo notifica del proceso pasados 11 años desde la importación de la mercadería en trato y que si bien la Aduana considera cumplido los requisitos formales, sustancialmente se ve vulnerado su derecho de obtener un pronunciamiento dentro de un plazo razonable, conforme así lo establece el art. 18 de la C.N. Cita jurisprudencia. Alega, con respecto al fondo, que se cumplió con las obligaciones emergentes del régimen que se acogió y acompaña la documentación que demuestran la exportación mediante el PE N° 11001EC0322377 F de las 2 clasificadoras de color que se importaron temporalmente y acompaña el CTIT 9548/11 que detalla la relación insumo/producto aprobado por la autoridad de aplicación. En subsidio, expresa que no procede la exigencia del IVA y que la exigencia de dicho impuesto se encuentra prescripto, ya que por encontrarse sujeta a la Ley 11683 la instrucción de sumario no tuve el efecto de suspender e interrumpir los plazos como lo establece el C.A. Ofrece prueba. Hace reserva del caso Federal y solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

**II.-** Por IF-2024-40931044-APN-DTD#JGM se presenta la representante fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. En primer término, realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de

su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. Con respecto al planteo de nulidad y prescripción opuesto por la quejosa, afirma que la misma no demuestra como vio vulnerado su derecho de defensa y remarca que los actos administrativos gozan la presunción de legitimidad. En ese sentido, aduce que el procedimiento aduanero cumplió con lo estipulado por el art. 1094 del C.A. y cita jurisprudencia al respecto. Expresa que la obligación de conservar la documental se encuentra en cabeza de la firma importadora, siendo ella quien debe demostrar el efectivo cumplimiento del régimen al que se acogió y no cabe invertir la carga de la prueba en cabeza de dependencias aduaneras que analizan y verifican la documentan. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

**III.-** Que en PV-2024-42033933-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido al fisco y se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a sentencia.

**IV.-** Que las actuaciones administrativas 12210-5755-2012 se inician con la presentación de la firma Ingeniería Prodol S.A. informando –mediante Multinota- la cancelación del DIT N 11073IT14001521C y acompaña toda la documentación relevante. A fs. 21/22 se labra la Denuncia por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. por el total de la mercadería. Cuyo vencimiento operó el 7/09/2012. A fs. 29 se instruye sumario y a fs. 31obra la determinación de base y tributos. A fs. 33, el 9/02/2023, se corre vista a la firma, la que se notifica 13/02/2023. A fs. 43/65 contesta la vista la actora y acompaña documentación. A fs. 66 el servicio aduanero provee dicha presentación y remite a Sección Operativa y Registral Importación a fin de que ratifique o rectifique la denuncia. Informe que se agrega a fs. 68. Finalmente, a fs. 70 se dicta la resolución N° RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA aquí apelada.

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

En tal sentido la actora sostiene que el mismo fue dictado al solo efecto de interrumpir la prescripción, 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 interruptiva 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 en trato, sí luce copia de la destinación involucrada acompañada por la propia actora a fs. 5/5vta. de las actuaciones.

En efecto, nótese que las copias fueron acompañadas por la recurrente a los fines de informar la cancelación del DIT y solicitar la liberación de la garantía. Dichas copias lucen intervenidas por el servicio aduanero.

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

Que, en virtud a lo expuesto precedentemente, corresponde recordar que en materia de nulidades rige el principio según el cual no existe nulidad por la nulidad misma, siendo necesario para su procedencia la demostración de un perjuicio concreto al derecho de defensa de quien la invoca. En el caso de autos, considero que el auto de apertura es válido.

**VI.-** Que en consecuencia, resultando válido el auto de apertura de sumario, corresponde tratar la excepción de 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 de la lectura de las actuaciones administrativas, surge que el vencimiento del DIT operó el 7/09/2012, por lo que, el cómputo de la prescripción tributaria comienza el 1º de enero de 2013 y de no mediar causales suspensivas del curso de la misma opera el 31/12/2017.

Que, habiéndose dictado el auto de apertura de sumario el 15/09/2017 -auto que resulta válido, ver fs. 29 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.-.

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

**VII.-** Que, a continuación, corresponde analizar la excepción de prescripción de la acción del fisco para exigir la multa.

Que el art. 934 del CA establece: *"La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de CINCO (5) años" y* el art. 935: *«La prescripción de la acción a que se refiere el artículo 934, comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación*".

Que, el art. 937 inc. a) del CA dispone: *"La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) El dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario".*

Que, comienza el cómputo de la prescripción de la acción del fisco para reclamarla el 1/01/2013 -vencimiento del DIT 7/09/2012-, y de no mediar causales interruptivas de su curso operaría 31/12/2017.

Que atento a que el 15/09/2017 -ver fs. 29 de las actuaciones administrativas- se instruyó sumario, el curso de la prescripción de la acción de la aduana para exigir la multa comienza a computarse nuevamente a partir del 16/09/2017; por lo que de no mediar ninguna otra causal de interrupción o suspensión de dicho plazo, operaría el 16/09/2022.

Que, asimismo, mediante el art. 17 de la ley 27.562 se dispuso la suspensión *"(…) con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para (...) aplicar multas (...)"* y el art. 18 de la referida ley consagra que dicho plazo queda suspendido entre el 26/08/2020 al 26/08/2021; por lo que habiéndose dictado la Resolución apelada el 15/09/2023 la misma fue dictada dentro del plazo quinquenal.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción de la acción del fisco para reclamar la multa.

**VIII.-** 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 con fecha 26/3/2013 (ver acta denuncias de fs. 1) 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.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de la actora en este sentido.

**IX.-** Que, sentado lo expuesto, a continuación, se debe analizar el fondo; esto es: si la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLASDGTLA, recaída en las actuaciones SIGEA 12210-5755-2012, mediante la cual se le exige el pago de una multa a la importadora -única recurrente en autos- por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT N° 11073IT14001521C y el pago de tributos más intereses, resulta ajustada a derecho.

Que el art. 970 del CA sanciona con una 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 mediante el DIT N° 11073IT14001521C, oficializado el 9/09/2011, se documenta la importación temporaria de 2 unidades de "… INSTRUMENTOS, APARATOS Y MAQUINAS PARA MEDIDA O CONTROL NO EXPRESADOS, NI COMPRENDIDOS EN OTRA PARTE DE ESTE CAPÍTULO, PROYECTORES DE PERFILES.", mercadería clasificada en la PA 9031.80.99.990G, cuyo vencimiento 7/09/2012, al amparo del Decreto 1330/04.

**X.-** Que, la actora afirma que cumplió con el régimen de importación temporal al reexportar la totalidad de la mercadería antes del vencimiento de plazo de permanencia y remite a la documentación acompañada, a saber: PE N° 11001EC03022377F y el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) N° 9548/11, el cual determinar la relación insumo/producto.

Que, *a contrario sensu* el servicio aduanero considera no reexportada la mercadería importada temporalmente al no poder determinarse el producto final. Posteriormente, la Sección Operativa y Registral ratifica la denuncia y agrega además, que no se detalla el CTC N° 9548/11en el permiso de embarque involucrado.

**XI.-** En ese entendimiento del asunto, el Decreto 1330/04 –a cuyo amparo se efectuó la importación temporaria de autos, establece que: *"La mercadería importada bajo el presente régimen deberá ser exportada para consumo bajo la nueva forma resultante del perfeccionamiento industrial, dentro del plazo de TRESCIENTOS SESENTA (360) días computados desde la fecha de su libramiento"* (Art.6). Asimismo, *"El beneficiario del presente régimen deberá previamente obtener el Certificado de Tipificación de Importación Temporaria (C.T.I.T.), que emitirá la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA.*

*El Certificado determinará la relación insumo-producto, detallando insumos, mermas, sobrantes, residuos y/o pérdidas que conformen el producto. (...)"* (Art. 15).

De modo tal que, ése es el mecanismo reglado e idóneo (CTIT y "descarga" del D.I.T. en el ó los P.E.) para acreditar el cumplimiento de la mentada obligación, sin perjuicio, claro está, de las facultades de control aduanero respecto de lo declarado o documentado en tal sentido.

Que, asimismo, el CTC es e1 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.

**XII.-** Que del análisis de la documentación obrante en las actuaciones administrativas a fs. 13/19 luce glosado el CTC N° 9548/11en el cual se detalla el insumo: código “Sorter color”, posición NCM 90318099, bajo la descripción “Sorter color para selección, sist. Electrónico que interpreta la información de las cámaras, las analiza y emite una señal en función a parámetros prefilados”.

Ahora bien, en dicho certificado, en el cuadro “II) PRODUCTO” se encuentran 3 códigos diferentes (LINEA 1450/2; LINEA 1450/4 y LINEA 2000/6) con la misma posición NCM 84336090 pero cada una de ellas con diferente descripción. Y tampoco surge del PE N° 11001EC03022377F el modelo o marca del producto que se exporta (v. fs. 7/11 de las act. adms.).

Que, advirtiendo que la actora no aporta elementos en instancia aduanera, ni tampoco ante esta instancia, que permitan desvirtuar los hechos denunciados, corresponde tener por configurada la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A y confirmar la multa que se le impone a la aquí actora.

**XIII.-** 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.

**XIV.-** Que corresponde analizar el planteo de prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de IVA formulado expresamente por la recurrente.

Que 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).

Respecto del régimen de prescripción aplicable, tampoco existen dudas sobre la ley aplicable como sobre aquella legislación que -conforme sus propios términos- no resulta aplicable al IVA devengado en las importaciones. El art. 112 de la ley 11.683 (BO: 12.01.1933) y el art. 51 de la ley del IVA establecen que es el régimen de procedimiento de la ley 11.683, sin perjuicio de los preceptos especiales que puedan estar contenidos en la ley del gravamen. En consecuencia, las normas que rigen la prescripción de las acciones del Fisco para reclamar el impuesto al valor agregado en las importaciones -regulares e irregulares- son las de la ley federal de procedimiento fiscal 11.683 (t.o. 1998), con exclusión de cualquier otro cuerpo normativo.

Queda claro así que, el IVA, incluido el que se devenga con la importación de mercaderías, es un impuesto o tributo que, *integralmente* y conforme las normas expresas antes referidas, se encuentra regido por las leyes del IVA, 20.631 (t.o. decreto 280/97) y por la ley 11.683 (t.o. 1998), no por el CA, ni por la legislación aduanera. En esa línea, las propias normas de prescripción del CA disponen que ellas no regulan la prescripción del IVA; sus arts. 803, 804, 805 y 806 -que son las normas que rigen la prescripción de tributos en el CA- de modo *sistemático* y *literal* repiten que se aplican a “*los tributos regidos por la legislación aduanera”*, con lo que nunca pueden aplicarse a impuestos -como el IVA- que no se encuentran regidos por tal legislación -nominalmente del código aduanero.

Vale recordar, por último, que el Código Aduanero -más allá del nombre impropio con que se lo bautizó- es una ley federal más (Fallos: 307:317, entre otros) que debe interpretarse de modo integrado y armónico con el resto de las leyes federales que versan sobre las materias que regula; del mismo modo en que tales leyes federales deben interpretarse armónicamente con el Código Aduanero ("CA") en las materias que éste regula. De modo inverso al de autos cuando, por ejemplo, la ley del IVA grava las importaciones, salvo que existiera una definición específica en la ley del IVA, "importación" se define conforme las regulaciones de fondo del CA; nunca podrá decirse que la ley del IVA no contiene una definición de importación y, por ende, alegar una laguna o integrarla libérrima o pretorianamente, justamente porque se trata de un término jurídico preciso, específicamente regulado en la legislación federal.

Siendo todo ello así, asiste razón a la actora de que el régimen de prescripción aplicable al IVA de importación es el de la ley 11.683 (t.o.1998), no el contenido en el Código Aduanero que rige para los tributos aduaneros.

**XV.-** Que las normas de prescripción de la ley 11.683 que aplican al IVA son las contenidas en el Capítulo VIII del Título I de dicha ley, arts. 56 a 69. En concreto, en casos como el del IVA de importación devengado por el incumplimiento del régimen de importación temporaria -en el marco del régimen infraccional del art. 970 del CA- resultarán normalmente aplicables los arts. 56 inc. a), 57, 65 inc. a) y el artículo agregado a continuación del 65 de la ley 11.683 (*esta última norma es la única de la ley 11.683 que contempla un supuesto en que la vista de diferencias tributarias, sin intimación de pago, suspende la prescripción de las acciones del fisco).*

Clarificado lo anterior debe repasarse el íter temporal referido a la DIT11073IT14001521C. El vencimiento del plazo para reexportar tuvo lugar el 7/09/2012. En consecuencia, en esa fecha, se produjo el devengamiento del IVA que grava la importación a consumo, conforme lo establecido por los arts. 274.1. inc. a) y 274.2 del CA y los arts. 1 inc. c), 4 inc. c), 5 inc. f), 25 y 27 cuarto y quinto párrafo de la ley del IVA (t.o. conf. decreto 280/97). Siendo ello así, el plazo de 5 años con que contaba la Aduana para reclamar el IVA de importación - empezó a correr el 01/01/2013- art. 57 de la ley 11.683- atento a que el IVA devengado en la importación de septiembre de 2012, debía declararse en la posición correspondiente a dicho mes del año 2012. En consecuencia, la acción del Fisco para reclamar el IVA de importación, correspondiente a la DIT de autos, expiraba el 01/01/2018.

En las actuaciones administrativas no se da intervención a la actora sino hasta el 13/02/2023 que se notifica de la corrida de vista. Nótese que la instrucción de sumario de fecha 15/09/2017 al no ser notificada carece de efecto suspensivo (art. 65 inc. a) de la ley 11.683) en tanto no constituye una "intimación administrativa de pago" del IVA devengado en la importación irregular, conforme lo requiere el art. 65 inc. a) de la ley 11.683. Tampoco resulta aplicable al caso el art. agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, por no haberse corrido la vista de fs. 29 (apertura del sumario aduanero) dentro de los 180 días previos al 01/01/2018.

En ese entendimiento del asunto, como la Aduana notifica todo lo actuado casi cinco años después de vencido el plazo de prescripción del Fisco para reclamar el impuesto, que operó el 01/01/2018, corresponde, sin más, declarar prescripta la acción de la Aduana para reclamar el IVA de importación, acogiendo favorablemente la pretensión de la parte actora.

**XVI.-** Que por lo expuesto precedentemente corresponde reliquidar los tributos exigibles en relación a la mercadería del despacho de importación temporal no regularizada, teniendo en consideración la liquidación practicada por el servicio aduanero de fs. 31 de las act adm:

- Base de cálculo de tributo U$S 49.003,87

Der. Importación: 14% **U$S 6.860,54**

Que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente, la obligación tributaria a cargo de la actora en concepto de derechos de importación emergente del DIT 11073IT14001521C asciende a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSE SEIS MIL OCHOCIENTOS SESENTA CON 54/100 (US$6.860,54.-) -conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, con más los intereses del art. 794 del CA desde el 1/03/2023 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 la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12210-5755-2012, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de PESOS SESENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS CUARENTA CON 68/100 ($65.640,68) por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 C.A., con costas a la actora.

2.- Confirmar parcialmente la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12210-5755-2012 en cuanto exige a la actora el pago de tributos en concepto de derechos de importación, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES SEIS MIL OCHOCIENTOS SESENTA CON 54/100 (US$ 6.860,54.-). Ello con más intereses del art. 794 del C.A., los que se computan desde el 1/03/2023 hasta la fecha del total y efectivo pago. Con costas a la actora.

3.- Revocar parcialmente la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12210-5755-2012 en cuanto exige a la actora el pago de tributos en concepto de IVA los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CINCO MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CINCO CON 76/100 (U$S5.865,76.-), con costas por su orden.

**El Dr. Pablo Garbarino dijo:**

**I.-** Que, en primer término, me remito al relato de los hechos y conclusiones que se desprenden de los Ptos. I a VII del voto que antecede.

**II.-** Que, sentado ello, corresponde analizar la excepción de prescripción de la acción del Fisco Nacional para exigir la multa objeto de autos.

A tal fin, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido pacíficamente, en sucesivos pronunciamientos, que el juzgamiento de las infracciones debe seguir los lineamientos que corresponde dar al juzgamiento de los delitos, lo que implica la plena aplicación de los principios del Derecho Penal en el ámbito infraccional aduanero (entre otros, Fallos: 311:2779; 303:1548; 297:215). Así las cosas, no sólo resultarían de aplicación las disposiciones generales del Código Penal, sino también aquellas emergentes de los instrumentos internacionales de Derechos Humanos, en particular, de aquellos que integran el denominado bloque federal de constitucionalidad (confr. voto del suscripto *in re* “La Mercantil Andina c/ DGA”, del 31/7/12 de la Vocalía Nro. 13, Expte. Nro. 23.469-A).

En efecto, dicha jurisprudencia ha admitido expresamente la naturaleza penal de las infracciones aduaneras, la que “...no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción...”; como así también la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal (sentencia del 12/11/74 en autos “Linch, Mauricio s/ recurso de queja”; entre otros), señalando que “el carácter de infracción, no delito, que en principio revisten los ilícitos penales aduaneros, no empece la aplicación a su respecto de las disposiciones generales del Código Penal [...] en tanto la ley penal especial no disponga derogación expresa o tácita” (Fallos 293:670, disidencia de los Dres. Miguel Angel Bercaitz y Agustín Díaz Bialet). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089).

En tal orden de ideas, corresponde dejar sentado que los principios de la ley penal operan, como regla, sobre las disposiciones represivas aduaneras (Fallos: 293:670), pues admitir lo contrario significaría vulnerar los principios generales del derecho penal que resultan aplicables en virtud de la naturaleza de la sanción apelada (Fallos. 310:1822).

El carácter eminentemente penal de las multas y la aplicación a su respecto de las disposiciones del Código Penal para juzgar planteos prescriptivos ha sido recientemente reafirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 7 de marzo del 2023, en los autos caratulados “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo”.

Que, bajo tales postulados, cabe colegir que el principio de legalidad, de rango constitucional, debe ser interpretado de modo tal que no son aplicables las leyes penales de modo retroactivo, excepto que sean más benignas. Ello es así, puesto que, en función del inciso 22 del artículo 75 de la Constitución Nacional, las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que integran el bloque de

constitucionalidad, expresan con toda precisión el alcance de la irretroactividad de la ley penal y de la retroactividad de la ley penal más benigna (CSJN in re “Hidalgo Garzón, Carlos del Señor y otros s/ inf. art. 144 bis”, del 04/12/2018: voto de los jueces Maqueda y Lorenzetti).

Que, en tal sentido, corresponde precisar que el principio de irretroactividad de la ley penal tiene carácter constitucional, de modo que ésta debe entenderse como aplicable a hechos que tengan lugar sólo después de su vigencia, con excepción de la ley penal más benigna en virtud de la cual debe ser aplicada toda legislación que, con posterioridad a la comisión del delito, disponga la imposición de una pena más leve (confr. Fallos: 330:5158, de la disidencia parcial del Dr. Lorenzetti).

En efecto, al sancionar en el artículo 18 de la Constitución Nacional el principio de irretroactividad de la ley penal, nuestros constituyentes recogieron una de las manifestaciones más conspicuas de las exigencias del humanismo liberal. Pues en nuestra tradición constitucional y en toda la cultura jurídica y política en que ella se enmarca, el principio de irretroactividad penal no está sujeto a limitaciones y debe, por ello, aplicarse sin condicionamientos. Su fuerza normativa proviene del hecho de que funciona como la principal y más eficaz garantía frente al ejercicio arbitrario del poder punitivo estatal. Como el principio de legalidad del cual deriva, el principio de irretroactividad disciplina y limita el poder punitivo del Estado y constituye, en última instancia, el mejor parámetro para distinguir entre un Estado de Derecho y un mero derecho de estado (Fallos: 341:1768, disidencia del juez Rosenkrantz).

Que, por lo tanto, resulta ajustado a derecho concluir que la pretensión de introducir una nueva causal de suspensión de la prescripción de la acción penal, como es aquella contemplada en el artículo 17 de la ley 27.562 -norma que suspende con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, vulnera de modo palmario el principio de irretroactividad de la ley penal contenido en el artículo 2° del Código Penal -plenamente aplicable en materia aduanera, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4° del citado cuerpo normativo- y con jerarquía constitucional en los artículos 9° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en violación al derecho al debido proceso y al principio de legalidad consagrados en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional, en tanto la garantía consagrada en el referido artículo 18 comprende la exclusión de disposiciones penales -no así de aquellas de naturaleza tributaria- posteriores al hecho infractor que impliquen empeorar o agravar las condiciones de los sumariados al momento de cometida la supuesta infracción, habida cuenta que, en el caso bajo examen, la norma en crisis fue publicada en el Boletín Oficial en fecha 26/8/2020, cuando ya había comenzado a correr el curso de la prescripción del Fisco Nacional (DGA) para aplicar “sanciones” (1/1/2013).

**III.-** Que, bajo tales premisas, corresponde poner de relieve que los artículos 934 y 935 del Código Aduanero establecen que prescribe por el transcurso de cinco (5) años la acción del Fisco para imponer penas por las infracciones aduaneras, plazo que comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisarse, al de su constatación.

Que, por su parte, el artículo 937 del citado cuerpo legal dispone que la prescripción de la acción para imponer penas se interrumpe, entre otros supuestos, por: a) el dictado del auto que ordene la apertura del sumario; b) la comisión de otra infracción aduanera; c) la comisión de un delito aduanero; y d) el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera.

Que, en el caso, el hecho gravado se habría configurado con fecha **07/09/2012**, iniciándose el cómputo del plazo prescriptivo el **01/01/2013**. El auto de apertura del sumario fue dictado el **15/09/2017 (vide fs. 29 act. adm.)**, lo que interrumpió el curso de la prescripción (conf. CSJN, “Wonderland S.R.L.”, **12/05/2009**, Fallos: 332:1109, en cuanto a que el hito interruptivo es el dictado del auto y no su notificación).

Que, ahora bien, no resulta aplicable al caso la suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo 17 de la ley 27.562, cuya aplicación en materia sancionatoria vulneraría el principio de irretroactividad de la ley penal, por las razones

expuestas en el considerando precedente. En consecuencia, el nuevo plazo quinquenal que comenzó a correr luego de la interrupción operada con el auto de apertura del sumario, transcurrió sin solución de continuidad.

Que, bajo tales postulados, dicho plazo venció el **15/09/2022**, con anterioridad al dictado de la resolución aduanera condenatoria de fecha 15/**09/2023**, notificada el día 12 de diciembre de 2023 (confr. fs. 75/78 act. adm.), por lo que corresponde concluir que la acción del Fisco para imponer la multa se encontraba prescripta al momento del dictado del acto apelado.

**IV.-** Que, a mayor abundamiento, corresponde dejar sentado que la suspensión de la prescripción de los poderes del Fisco no es una medida de reciente creación, sino que normativa similar ha tenido lugar desde antaño en nuestra legislación. Por ejemplo, cabe destacar lo dispuesto en la ley nro. 17.074 (B.O. 27/12/1966), que suspendió por tres años la prescripción de las acciones fiscales prevista en el artículo 122 de la Ley de Aduanas.

Ante dicha plataforma legislativa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Guillermo Mirás SACIF c/ Aduana - Expte. 414.028/64", del 18 de octubre de 1973, Fallos: 287:76-, debió decidir sobre la constitucionalidad de la aplicación de una multa (con más las sanciones de comiso y clausura), por un período para el que el plazo para imponerlas habría estado prescripto, de no haber sido por la suspensión de la prescripción establecida por la referida ley nro. 17.074.

Y, en dicha oportunidad, el Alto Tribunal declaró que la aplicación de la citada ley de suspensión prescriptiva implicaba "juzgar la conducta con una norma posterior más gravosa, con transgresión del principio constitucional que impide tal retroactividad (art. 18 de la Constitución Nacional) y del principio general del art. 2 del Código Penal, aplicable en materia aduanera de conformidad con el art. 4 de dicho Código".

En tal entendimiento, el Tribunal Cimero entendió que "La garantía consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor que impliquen empeorar las condiciones de los encausados", de acuerdo a una invariable doctrina (Fallos: 17:22; 31:82; 254:116, consid. 19°; entre muchos otros); agregando que "el instituto de la prescripción cabe sin duda alguna en el concepto de 'ley penal', desde que esta comprende no solo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadoras del régimen de extinción de la pretensión punitiva"; siendo dicho postulado de aplicación ineludible a los fines de sentenciar la presente litis.

**V.-** Que, sentado lo que antecede, corresponde analizar la procedencia del cargo por tributos formulado en la resolución apelada, con motivo del presunto incumplimiento del régimen de importación temporaria.

Que, como consideración preliminar, no comparto la conclusión a la que arriba el voto precedente en cuanto declara prescripta la acción del Fisco Nacional para exigir el Impuesto al Valor Agregado.

En efecto, en supuestos como el de autos, el tratamiento del Impuesto al Valor Agregado no puede ser analizado de manera aislada, en tanto su exigibilidad se encuentra inescindiblemente vinculada a la configuración de la importación para consumo en los términos del artículo 274, inciso a), del Código Aduanero, constituyendo dicho supuesto el mismo hecho imponible que da origen a los restantes tributos aduaneros.

En ese contexto, la solución propiciada —en cuanto admite la prescripción del Impuesto al Valor Agregado y, simultáneamente, mantiene la exigibilidad de los restantes tributos aduaneros derivados del mismo incumplimiento— conduce a una escisión indebida en el tratamiento de obligaciones tributarias que derivan de un mismo presupuesto fáctico, en tanto asigna consecuencias jurídicas disímiles a componentes que integran una única relación sustancial, esto es, la importación para consumo de la mercadería como consecuencia del incumplimiento del régimen de importación temporaria, lo que no se compadece con una interpretación sistemática y coherente del ordenamiento.

Tal interpretación, aun cuando pueda encontrar sustento en una lectura aislada de las normas aplicables, no resulta compatible con una interpretación sistemática del ordenamiento, en tanto disocia indebidamente el tributo de la causa

jurídica que determina su nacimiento.

Que el Impuesto al Valor Agregado se rige por su ley específica (ley 23.349 y sus modificatorias) en cuanto a sus aspectos sustantivos y, si bien su determinación, procedimiento y prescripción, en principio, se encuentran alcanzados por el régimen de la Ley 11.683 —distinta de la legislación aduanera—, lo cierto es que, en supuestos como el de autos, su exigibilidad se encuentra condicionada por el régimen jurídico especial que regula la importación temporaria y su eventual transformación en importación para consumo, sin que ello implique desplazar la aplicación de la ley 11.683, sino determinar su alcance en función de las particularidades del supuesto.

En tal sentido, cabe recordar que la expresión "tributos" en materia aduanera comprende a todos los gravámenes que recaen sobre la importación para consumo, incluyendo el Impuesto al Valor Agregado, cuyo hecho imponible se configura —conforme lo establece el art. 1°, inc. c), de la ley respectiva— con la importación definitiva de cosas muebles.

Desde esta perspectiva, la importación para consumo que se configura por imperio del artículo 274, inciso a), del Código Aduanero confirma que se trata de un mismo hecho imponible tanto para los derechos de importación como para el impuesto al valor agregado, no resultando admisible escindir su tratamiento a los fines de determinar el régimen jurídico aplicable, en tanto se trata de la misma categoría jurídica definida por el ordenamiento aduanero (conf. arts. 636 y concordantes del Código Aduanero).

La exigibilidad de los tributos emergentes del incumplimiento del régimen de importación temporaria —incluido el Impuesto al Valor Agregado— se encuentra jurídicamente subordinada a la verificación de dicho incumplimiento en el marco del sumario infraccional, en tanto es esa circunstancia la que, por imperio del artículo 274, inciso a), del Código Aduanero, transforma la destinación suspensiva en una importación para consumo, sin que ello implique desconocer que el hecho imponible se configura con el incumplimiento, sino que su exigibilidad se encuentra condicionada a su verificación en el marco del procedimiento infraccional reglado en el Capítulo tercero del Título II de la Sección XIV del Código Aduanero.

En tales condiciones, no se trata de exceptuar la aplicación de la ley 11.683, sino de determinar su alcance en un supuesto en el cual el hecho imponible se configura en el marco de un régimen jurídico especial que condiciona su exigibilidad. En ese contexto, corresponde aplicar —también respecto del Impuesto al Valor Agregado— el régimen de suspensión de la prescripción previsto en el artículo 805, inciso a), del Código Aduanero, en tanto la acción para exigir el tributo se encuentra vinculada a la sustanciación del procedimiento infraccional y a la verificación del incumplimiento que le da origen, no siendo posible disociar el régimen de prescripción de la obligación tributaria del procedimiento destinado a establecer el presupuesto fáctico que la genera.

En esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido como un principio de recta interpretación que los textos legales no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia (Fallos: 242:247), como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto, y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquellos (Fallos: 320:783; 324:4367). En tal sentido, la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo solo por su fin inmediato y concreto, sino que deben tenerse en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración (arg. Fallos: 334:1027), criterio que impone privilegiar una inteligencia del ordenamiento que preserve su coherencia interna y evite resultados incompatibles con la lógica del régimen legal aplicable.

Que, bajo tales premisas, no cabe sino concluir que la acción del Fisco Nacional para exigir el Impuesto al Valor Agregado no se encuentra prescripta, en tanto su exigibilidad se encuentra subordinada a la sustanciación del procedimiento infraccional y a la verificación del incumplimiento que transforma la destinación suspensiva en una importación para consumo, resultando aplicable el régimen de suspensión de la prescripción previsto en el artículo 805, inciso a), del Código Aduanero.

**VI.-** Que, sentado ello, también disiento con el Vocal preopinante respecto del 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.

Que, en efecto, el voto que antecede funda la cancelación de la obligación tributaria aduanera en lo dispuesto por los artículos 638, inciso 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 artículos 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.

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 definitiva, la tesis del voto que antecede conduce a admitir la aplicación del artículo 20 de la ley 23.905 en cuanto dispone la determinación del tributo en dólares estadounidenses y, simultáneamente, a negar su operatividad en lo relativo al régimen de conversión a moneda nacional, lo que importa una aplicación parcial de la norma que no se compadece con su carácter 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.

**VIII.-** Que, por otra parte, el argumento fundado en la pretendida especialidad de los artículos 638, inciso e)— y 639 del Código Aduanero tampoco resulta 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.

**IX.-** Que los artículos 638, inciso e) 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.

Que, desde una perspectiva histórica, dicho sistema no constituyó una innovación introducida por la Ley 22.415, sino que respondió a un esquema preexistente en el cual la obligación tributaria aduanera, aun partiendo de valores expresados en divisas —propios del comercio internacional—, debía necesariamente convertirse a moneda nacional a fin de posibilitar su determinación y percepción.

Que ese criterio fue receptado y sistematizado por el Código Aduanero en sus artículos 638, inciso e) y 639 del Código Aduanero y concordantes, al establecer la aplicación del tipo de cambio vigente al momento imponible, y que encuentra asimismo una confirmación en los estándares internacionales en materia de valoración aduanera incorporados al derecho interno mediante la Ley 23.311 —sancionada el 17 de abril de 1986—, cuyo artículo 9 dispone la utilización del tipo de cambio vigente al momento de la importación o exportación.

Que, en este contexto, no puede ser atendida la afirmación según la cual los tributos aduaneros se habrían determinado “siempre” en dólares estadounidenses, pues tal aseveración importa confundir el plano de la realidad económica —en la cual las operaciones de comercio exterior pueden celebrarse en moneda extranjera— con el régimen jurídico de determinación tributaria, que bajo el sistema originario del Código Aduanero se estructuraba en moneda nacional, previa conversión de los valores expresados en divisas al tipo de cambio vigente al momento imponible.

Que, en ese marco, 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, pues de lo contrario carecería de sentido dentro del sistema normativo vigente al momento de su sanción, 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 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 diferirse al momento de su cancelación, aplicable únicamente para el caso de que el pago se efectúe en moneda nacional, sin que ello implique la existencia de planos autónomos o escindibles dentro del régimen jurídico de la obligación.

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 sobre otra, sino una sucesión legislativa que ha modificado el sistema anterior en lo relativo a la moneda de determinación del tributo y al momento de su conversión a moneda nacional.

**X.-** Que, en ese nuevo contexto, 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, desplazando de ese modo al artículo 639 en lo que particularmente al tipo de cambio se refiere.

Que no 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.

**XI.-** Que 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, 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, 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.

Que ello importa no solo desarticular una disposición legal que ha sido concebida como un régimen unitario e inescindible que regula de manera específica la moneda de determinación de los tributos aduaneros y el régimen de su cancelación, sino también prescindir de la señera jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia, cuya aplicación en la especie deviene ineludible.

**XII.-** Que, a mayor abundamiento, corresponde señalar que la cuestión relativa al tipo de cambio aplicable tampoco puede ser caracterizada como un problema de naturaleza meramente instrumental, metodológica o de "técnica liquidatoria", en tanto no se trata de una modalidad operativa de pago, sino de un aspecto que incide directamente en la cuantificación de la deuda tributaria y, por ende, en su contenido económico, integrando el propio régimen jurídico de la obligación tributaria aduanera.

Que, en efecto, no resulta jurídicamente indiferente considerar el tipo de cambio vigente al momento de la configuración del hecho infraccional (artículos 638, inciso e) y 639 del Código Aduanero), o, por el contrario, mantener la obligación expresada en dólares estadounidenses hasta su cancelación, con conversión al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago (artículo 20 de la Ley 23.905), en tanto ambos criterios pueden conducir a resultados económicos sustancialmente disímiles en contextos de variación del valor de la moneda.

Que, desde esta perspectiva, la inconsistencia del criterio analizado se pone de manifiesto en sus propios efectos.

Que lo expuesto puede apreciarse con mayor claridad a partir de un ejemplo sencillo. Supóngase una obligación tributaria determinada en dólares estadounidenses por un monto de USD 1.000.

Que, si se aplicara el tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible —por ejemplo, $100 por dólar—, la obligación quedaría cuantificada en $100.000 desde su origen, sin que las posteriores variaciones del tipo de cambio incidan en su monto, lo que importa, en los hechos, una determinación en moneda nacional.

Que, por el contrario, si la obligación se mantiene expresada en dólares estadounidenses hasta el momento de su cancelación, y el pago se efectúa cuando el tipo de cambio asciende —por ejemplo— a $200 por dólar, el monto a ingresar será de $200.000, lo que evidencia que la deuda conserva su carácter de obligación en moneda extranjera hasta su efectiva cancelación.

Que, en tales condiciones, no resulta jurídicamente admisible sostener, en el marco del régimen normativo analizado, que la obligación tributaria se mantiene expresada en dólares estadounidenses y que su conversión debe efectuarse al tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible, en tanto este último criterio fija desde el origen su cuantía en moneda nacional y vacía de contenido el régimen de mantenimiento de la deuda en moneda extranjera hasta su cancelación.

Que admitir una interpretación en tal sentido importaría, además, prescindir de un principio reiteradamente afirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme al cual no cabe presumir la inconsecuencia del legislador (Fallos: 312:1614; 312:1680; 315:1256; 316:1319; 317:1820; 319:3241; 323:585; 324:3876, entre muchos otros), debiendo interpretarse las leyes de modo tal que sus disposiciones no se neutralicen entre sí, sino que se integren en un sistema coherente y armónico (Fallos: 313:1149), extremo que no se verifica en la construcción analizada, en tanto conduce a vaciar de contenido una de las previsiones centrales del artículo 20 de la ley 23.905.

**XIII.-** Que, sentado lo anterior, cabe destacar que la distinción entre un supuesto "plano constitutivo" de determinación del tributo, regido por los artículos 638 —inciso e)— y 639 del Código Aduanero, y un "plano extintivo" relativo a su cancelación, gobernado por el artículo 20 de la ley 23.905, aun cuando pueda enunciarse en un plano teórico o meramente ilustrativo, no resulta jurídicamente apta para resolver la cuestión debatida en la litis en tanto, lejos de ordenar el régimen aplicable, introduce una superposición de criterios propios de sistemas normativos diversos, que resultan incompatibles con el régimen legal vigente. Asimismo, dicho postulado arriba a una solución que en la faz fáctica puede revelarse, cuanto menos, como contradictoria, en tanto la aplicación de la última disposición *supra* referida conduce, en los hechos, a la determinación de la obligación en dólares estadounidenses, proyectando sus efectos más allá del ámbito estrictamente cancelatorio e incidiendo en la propia configuración de la obligación asumida.

Que, en efecto, en materia de moneda de determinación y conversión de los tributos aduaneros, no cabe admitir la existencia de dos planos diferenciados, en tanto el artículo 20 de la ley 23.905 no puede ser interpretado como una disposición limitada al ámbito de la cancelación del tributo, sino como una norma que establece un régimen unitario que

comprende tanto la determinación de la obligación en dólares estadounidenses como el criterio de su conversión a moneda nacional al momento del efectivo pago, sin que sea jurídicamente admisible escindir tales extremos.

Y si bien los artículos 638 —inciso e)— y 639 del Código Aduanero conservan vigencia en lo relativo a la determinación de los elementos estructurales del tributo —tales como el hecho generador, la alícuota o la base imponible—, lo cierto es que, en lo que respecta a la determinación de la moneda y al tipo de cambio aplicable para la conversión de las obligaciones tributarias aduaneras, su operatividad ha sido redefinida por el citado artículo 20 de la ley 23.905, no resultando jurídicamente admisible atribuirles, en ese aspecto, una "plena gravitación" que no se corresponde con el régimen normativo vigente; como así tampoco resulta jurídicamente consistente con la solución que, al mismo tiempo, utiliza el artículo 20 de la ley 23.905 para fijar la obligación en dólares estadounidenses y mantenerla expresada en dicha moneda hasta su efectivo pago.

Que, en tales condiciones, la solución que pretende aplicar simultáneamente ambos regímenes, mediante la elaboración de categorías interpretativas ajenas al texto legal, incurre en una incompatibilidad interna, en tanto combina criterios que responden a lógicas normativas diversas —determinación en moneda nacional al momento del hecho imponible, por un lado, y mantenimiento de la obligación en moneda extranjera hasta su cancelación, por el otro—, no siendo posible que ambos subsistan sin neutralizarse en sus efectos.

Que ello evidencia una inconsistencia entre la premisa adoptada y sus consecuencias jurídicas, lo que determina una solución que, lejos de aportar claridad y previsibilidad, introduce un marco de incertidumbre, dificultando la identificación precisa del régimen jurídico aplicable.

**XIV.-** Que, en tal sentido, la pretendida armonización entre dichos regímenes no puede traducirse en una aplicación simultánea de criterios que resultan inconciliables en sus efectos, sino que exige reconocer la lógica del sistema normativo instaurado por el legislador, sin que resulte jurídicamente admisible recomponer, por vía interpretativa, un esquema que ha sido modificado.

Que no se trata, por lo demás, de una cuestión "meramente metodológica", sino de la correcta identificación del régimen jurídico aplicable, que sólo puede resolverse reconociendo la unidad del sistema establecido por el artículo 20 de la ley 23.905.

**XV.-** Que los fundamentos expuestos resultan suficientes para desvirtuar y clarificar los criterios analizados. Sin perjuicio de ello, la exigencia de claridad en la fundamentación de las decisiones jurisdiccionales no autoriza a simplificar un problema jurídico cuya adecuada resolución exige un análisis integral del sistema normativo aplicable, a fin de asegurar una adecuada comprensión del régimen jurídico vigente y evitar interpretaciones que, por su carácter reductivo y fragmentario, generen confusión acerca de su alcance y aplicación.

**XVI.-** Que, en ese entendimiento, corresponde remitirse a los fundamentos desarrollados en los Considerandos IV a XXII del voto del suscripto en el expediente EX-2024-14015961--APN-SGASAD#TFN, caratulado "SKF ARGENTINA S.A.", de esta Sala F, con sentencia de fecha 9 de abril de 2026, en los cuales se aborda con mayor extensión la problemática aquí tratada, en términos concordantes con la solución que se propicia en el presente.

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

1.- Declarar la prescripción de la acción del Fisco Nacional (DGA) para imponer penas en relación con la firma "INGENIERIA PRODOL S.A." en las presentes actuaciones.

2.- Imponer las costas respecto del punto anterior a cargo del Fisco Nacional (DGA).

3.- Confirmar parcialmente la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12210-5755-2012 en cuanto exige a la actora el pago de tributos, los que ascienden a la suma de

DÓLARES ESTADOUNIDENSES SEIS MIL OCHOCIENTOS SESENTA CON 54/100 (US$ 6.860,54.-). Ello con más intereses del art. 794 del C.A., los que se computan desde el 1/03/2023 hasta la fecha del total y efectivo pago. Con costas a la actora.

4.- Confirmar parcialmente la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12210-5755-2012, en cuanto exige a la actora el pago de tributos en concepto de IVA, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CINCO MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CINCO CON 76/100 (U$S5.865,76.-), con costas a la actora.

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 M. González Palazzo dijo:**

Hago propio el relato de los hechos y de la prueba acollarada efectuado por el Sr. Vocal preopinante, a cuyas constancias me remito *brevitatis causae*.

Sin perjuicio de compartir —en lo sustancial— la solución propuesta por el Dr. Juan Manuel Soria en torno a la prescripción de la acción fiscal para exigir el Impuesto al Valor Agregado y respecto de la improcedencia de las percepciones tributarias cuestionadas en autos, considero necesario efectuar ciertas precisiones en relación con: (i) la naturaleza jurídica de los tributos vinculados con la importación para consumo; (ii) el alcance que corresponde asignar a los arts. 638 inc. e) y 639 del Código Aduanero frente al art. 20 de la ley 23.905, particularmente en lo relativo al tipo de cambio aplicable al momento de la cancelación de la obligación tributaria; y (iii) la necesaria coherencia metodológica que debe presidir toda interpretación de los institutos vinculados con la prescripción de las acciones fiscales.

Comparto asimismo lo señalado por el Dr. Soria respecto de la incidencia de las normas dictadas con motivo de la emergencia sanitaria derivada del COVID-19 sobre el curso de la prescripción. Del mismo modo, advierto —acertadamente— que el distinguido colega omite toda referencia a la suspensión prevista en el art. 17 de la ley 26.860, circunstancia que comparto plenamente, desde que dicha previsión normativa se encontraba inequívocamente vinculada a supuestos de exteriorización voluntaria de moneda extranjera y tenencia de bienes, resultando manifiestamente ajena a la cuestión aquí debatida. La referencia no resulta menor, pues evidencia la necesidad de interpretar los institutos suspensivos de la prescripción con criterio estricto, evitando extender analógicamente supuestos excepcionales a hipótesis no contempladas expresamente por el legislador.

**I.-** Que, en primer término, comparto el criterio sostenido por el vocal preopinante en cuanto entiende que el régimen de prescripción aplicable al Impuesto al Valor Agregado se encuentra regulado por la ley 11.683, conforme surge expresamente del art. 51 de la ley del gravamen y de la consolidada jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal recaída, entre otros, en los precedentes “Acetatos Argentinos”, “Aseguradora de Créditos y Garantías” y sus múltiples derivaciones jurisprudenciales.

Sin embargo, ello no autoriza —a mi juicio— a concluir que el IVA que grava la importación para consumo constituya un instituto completamente extraño al fenómeno jurídico aduanero o desvinculado de la lógica propia del comercio exterior.

**II.-** Que el Derecho Aduanero posee autonomía científica, normativa y metodológica. Pero dicha autonomía —como enseñara Basaldúa— no implica aislamiento respecto de las restantes ramas del orden jurídico, sino precisamente la capacidad de integrar armónicamente institutos provenientes del Derecho Tributario, Administrativo, Penal, Comercial e Internacional dentro de una lógica propia vinculada al control y regulación del tráfico internacional de mercaderías.

La singular riqueza del Derecho Aduanero radica, precisamente, en esa capacidad integradora.

Reducirlo a una mera técnica recaudatoria importaría desconocer:

- su función de policía económica;
- su dimensión regulatoria;
- su vinculación con la política comercial del Estado;
- y su histórica función de tutela del control aduanero como bien jurídico específico.

Mas, del mismo modo, transformar al Derecho Aduanero en un sistema autosuficiente capaz de absorber indiscriminadamente todo instituto conectado funcionalmente con la importación conduciría a desdibujar la autonomía normativa que el propio legislador preservó respecto de determinados tributos nacionales.

**III.-** Que el hecho imponible del IVA importación presupone necesariamente:

- una destinación aduanera;
- una importación para consumo;
- un libramiento;
- y la intervención operativa del servicio aduanero.

Desde esa perspectiva, su configuración práctica se inserta innegablemente dentro de la operatoria aduanera.

Sin embargo, ello no transforma automáticamente al gravamen en un “tributo regido por la legislación aduanera” a todos sus efectos, particularmente cuando el propio legislador tributario estableció expresamente el régimen jurídico aplicable a su percepción, fiscalización y prescripción.

La mera intervención de la Aduana como órgano de percepción no altera la naturaleza normativa del impuesto ni desplaza —sin expresa previsión legal— el régimen prescriptivo específicamente establecido por el legislador tributario.

**IV.-** Que, sentado ello, corresponde formular algunas consideraciones respecto del tratamiento efectuado por el Dr. Garbarino en torno a la interpretación de los arts. 638 inc. e) y 639 del Código Aduanero y su relación con el art. 20 de la ley 23.905.

Comparto parcialmente lo señalado por el distinguido colega cuando afirma que los tributos aduaneros históricamente se estructuran sobre operaciones nominadas en dólares estadounidenses y que el art. 20 de la ley 23.905 no “creó” ex novo tal realidad económica y jurídica. En efecto, las operaciones de comercio exterior se desarrollan —desde antiguo— sobre parámetros internacionales de valoración y nominación en moneda extranjera, circunstancia que el legislador de 1991 se limitó esencialmente a reconocer y sistematizar normativamente.

Sin embargo, entiendo que de dicha premisa no se sigue necesariamente la consecuencia jurídica que el nombrado vocal pretende extraer.

**V.-** Que no corresponde confundir:

- las normas que disciplinan la determinación originaria de la obligación tributaria aduanera; con
- aquellas que gobiernan su cancelación efectiva.

Los arts. 638 inc. e) y 639 del Código Aduanero permiten establecer:

- el régimen aplicable;
- la alícuota;
- la base imponible;
- y los parámetros de liquidación originaria vinculados al hecho imponible.

Mas ello no agota la distinta cuestión relativa al importe efectivamente necesario para extinguir la obligación al tiempo de su cancelación.

En otros términos: una cosa es la “liquidación de lo debido”; otra distinta, el “cuánto corresponde abonar” al momento del efectivo pago.

**VI.-** Que la circunstancia de que el tributo se determine sobre una operación estructurada en dólares estadounidenses no implica, necesariamente, que el tipo de cambio histórico empleado para la liquidación originaria permanezca inmutable frente al ulterior momento cancelatorio regulado por el art. 20 de la ley 23.905.

La obligación tributaria aduanera puede perfectamente:

- nacer estructurada en moneda extranjera;
- determinarse conforme los parámetros del hecho imponible;
  y, simultáneamente,
- requerir una distinta cuantificación cancelatoria al tiempo del efectivo pago.

Y ello no supone contradicción alguna.

Por el contrario, dicha interpretación es la que mejor armoniza:

- el régimen especial de determinación previsto en los arts. 638 y 639 del Código Aduanero;
- con el sistema legal ulterior de cancelación contemplado por el art. 20 de la ley 23.905;
- evitando tanto la derogación implícita de normas vigentes como la petrificación artificial de variables económicas absolutamente ajenas al tiempo efectivo de cancelación de la obligación.

**VII.-** Que, visto algunos pasajes del voto que me precede en el debate, debo expresar que no comparto, asimismo, la marcada selectividad hermenéutica que subyace en determinadas construcciones interpretativas que admiten una lectura amplia y garantista de los institutos prescriptivos cuando se trata del ejercicio de la potestad sancionatoria estatal, pero propician simultáneamente soluciones restrictivas frente a idénticos principios cuando lo debatido concierne al ejercicio de la potestad tributaria.

No alcanzo a advertir, en términos de razonabilidad jurídica, de dónde podría extraerse que semejante escisión metodológica constituya una solución intrínsecamente más justa.

Como bien enseña Robert Alexy, la racionalidad del discurso jurídico presupone exigencias mínimas de coherencia y universalización argumentativa, pues los principios jurídicos no pueden ser aplicados con distinta intensidad según la conveniencia coyuntural del resultado perseguido sin resentir la pretensión de corrección que debe acompañar toda decisión jurisdiccional.

En efecto, si la garantía del plazo razonable, la seguridad jurídica y la interpretación restrictiva de los institutos suspensivos constituyen límites legítimos al ejercicio tardío de la potestad sancionatoria estatal, no se advierte por qué razón esos mismos principios habrían de experimentar una súbita retracción conceptual cuando el interés estatal comprometido deja de ser represivo y pasa a ser meramente recaudatorio.

La seguridad jurídica no constituye un principio de aplicación selectiva.

La excepcionalidad de los institutos suspensivos no admite geometrías interpretativas variables según la mayor o menor conveniencia fiscal o sancionatoria del resultado alcanzado. Antes bien, la prescripción opera como límite temporal objetivo al ejercicio de potestades públicas y, precisamente por ello, exige una interpretación coherente, estable y sistemática.

Lo contrario importaría admitir una lógica hermenéutica oscilante en la cual las garantías funcionarían con distinta intensidad según el resultado práctico perseguido en cada expediente, extremo difícilmente conciliable con una concepción seria del principio de legalidad y con la necesaria integridad del razonamiento jurisdiccional.

**VIII.-** Que, precisamente por ello, no comparto aquellas construcciones hermenéuticas que, bajo invocación de la autonomía del Derecho Aduanero, terminan absorbiendo íntegramente dentro del Código Aduanero cuestiones que el propio legislador reguló específicamente en otros cuerpos normativos.

La autonomía del Derecho Aduanero no puede confundirse con autarquía conceptual.

Antes bien, su especificidad científica radica en la articulación armónica de múltiples disciplinas jurídicas sin perder por ello coherencia sistémica.

**IX.-** Que, por las consideraciones expuestas, adhiero a la solución propuesta por el Dr. Juan Manuel Soria para dar respuesta al entuerto así como también en cuanto declara aplicable al IVA importación el régimen prescriptivo previsto en la ley 11.683 y, en consecuencia, propicia la prescripción de la acción fiscal respecto de dicho gravamen.

Asimismo, comparto la necesidad de distinguir entre la determinación originaria de la obligación tributaria y el régimen jurídico aplicable a su cancelación efectiva; dejando expresamente a salvo que la autonomía normativa del Impuesto al Valor Agregado y la aplicación del art. 20 de la ley 23.905 no implican desconocer la inserción funcional y operativa que tales institutos poseen dentro del fenómeno jurídico aduanero más amplio en cuyo marco se configura la importación para consumo.

Así voto.

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

**1.- Confirmar la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12210-5755-2012, en cuanto le exige a la actora el pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de PESOS SESENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS CUARENTA CON 68/100 ($65.640,68) por la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 C.A., con costas a la actora.**

**2.- Confirmar parcialmente la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12210-5755-2012 en cuanto exige a la actora el pago de tributos en concepto de derechos de importación, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES SEIS MIL OCHOCIENTOS SESENTA CON 68/100 (US$ 6.860,54.-). Ello con más intereses del art. 794 del C.A., los que se computan desde el 1/03/2023 hasta la fecha del total y efectivo pago. Con costas a la actora.**

**3.- Revocar parcialmente la Resolución RESOL-2023-3583-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12210-5755-2012 en cuanto exige a la actora el pago de tributos en concepto de IVA los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CINCO MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y CINCO CON 76/100 (U$S5.865,76.-), con costas por su orden.**

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.05.14 12:03:16 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: 2026.05.14 22:35:11 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: 2026.05.15 10:14:54 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: 2026.05.15 10:15:42 -03:00