República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-58214466-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Junio de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-131979085; ALBA COMPAÑIA ARGENTINA DE SEGUROS S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

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 Marcelo González Palazzo, para resolver en los autos caratulados "**ALBA COMPAÑIA ARGENTINA DE SEGUROS S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2022-131979085- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que, en IF-2022-131979027-APN-DTD#JGM se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución 2022-7585, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17124-6873-2016, mediante la cual se le exige el pago de tributos más intereses emergentes del DET 10073ET01000839E, en su carácter de garante de la operación –póliza 603668-. En primer término, opone excepción de prescripción de la acción del fisco para exigir los tributos. Alega que el auto de instrucción de sumario no tiene virtualidad para suspender el curso de la prescripción de los tributos toda vez que no fue notificado y es nulo por no cumplir lo dispuesto en el art. 1094 del Còdigo Aduanero ("CA"). Se agravia de la duración del procedimiento en sede aduanera. Hace referencia al fallo de CSJN *"Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA"*. En subsidio, aduce que responde hasta el límite garantizado por la póliza. Se agravia de la moneda en que se liquidaron los tributos –esto es: dólares estadounidenses-. En forma subsidiaria, sostiene que los dólares deben ser convertidos a pesos a la fecha del momento imponible –léase: 15-02-11-, conforme lo dispuesto en el art. 638, inc. d) del CA. Asimismo, se agravia de la tasa de interés aplicable a las deudas estadounidenses, toda vez que entiende que es confiscatoria. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Que, en IF-2023-40295741-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. En cuanto al planteo de nulidad del auto de apertura de sumario, aduce que del mismo surge quién es la imputada, los hechos que configurarían la infracción, cual es la infracción presuntamente cometida y el DET; por lo que el mismo es válido. Asimismo, aduce que no operó la prescripción tributaria. Alega que el artículo 370 del CA establece que la mercadería que hubiere sido sometida al régimen de exportación temporaria se considerará exportada para consumo, aun cuando su exportación se encontrare sometida a una prohibición, cuando hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reimportar. Sostiene que la firma imputada egresó

mercadería al amparo de un régimen especial, como es la Destinación Suspensiva de Exportación Temporaria, y en virtud de ello se hizo acreedora de los beneficios otorgados por dicho régimen, con el compromiso de reimportar -art. 349 del CA- o exportar para consumo -art. 368 del CA- la mercadería dentro de los plazos fijados por el Servicio Aduanero. Concluye que, no habiendo cumplido con las obligaciones a su cargo, se configura la infracción tipificada en el art. 970 del CA. Aduce que la aseguradora debe responder en su carácter de garante de la operación, hasta el límite garantizado por la póliza; sin perjuicio de los intereses devengados. Respecto a la moneda en que se liquidan los tributos, alega que conforme lo dispuesto en el art. 20 de la ley 23.905 los mismos se liquidan en dólares estadounidenses y que la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago. En cuanto al agravio vinculado a los intereses, aduce que corresponde aplicar lo dispuesto en el art. 794 del CA. Asimismo, alega que no corresponde declarar la inconstitucionalidad de la tasa de interés, toda vez que la actora no demostró el perjuicio que la misma le ocasiona. Adjunta las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que se tiene por contestado el traslado conferido al fisco. En PV-2023-96716250-APN-VOCXVIII#TFN se abre la causa a prueba; la que luce en IF-2023-115954080-APN-SGASAD#TFN, IF-2023-134558976-APN-SGASAD#TFN, IF-2023-149833750-APN-SGASAD#TFN, IF-2024-91300084-APN-DTD#JGM e IF-2024-91300208-APN-DTD#JGM. Con posterioridad, se certifica la prueba. Se declara la clausura del período probatorio, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a alegar. Lucen el alegato de la actora. El fisco no hace uso del derecho que le fuera conferido. Se ponen autos a sentencia.

IV.- Que, las actuaciones administrativas SIGEA 17124-6873-2016 se inician con el DET 10073ET01000839E. A fs. 6 luce la valoración en aduana, se determina multa y tributos. A fs. 8 se labra acta de denuncia por la infracción al art. 970 del CA. A fs. 13 el 7 de noviembre de 2016 se instruye sumario por la infracción del art. 970 del CA. A fs. 16 luce la valoración en aduana y alícuotas. A fs. 17 se liquidan los tributos y la multa. A fs. 18 se corre vista a la importadora. A fs. 21 se notifica la firma el 15-11-21 de la corrida de vista. A fs. 22 se la declara rebelde. A fs. 25 luce el *print* de pantalla de la póliza. A fs. 26 el 12-4-22 se amplía la corrida de vista y se cita a la aseguradora, la que se notifica el 13-4-22. A fs. 34/47 contesta la vista conferida la actora. A fs. 54 se tiene por presentada a la firma ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A., por contestada la vista y se tiene presente la documental. A fs. 55 se ratifica la denuncia. A fs. 57/60 luce la Resolución 2022-7585, apelada dictada el 3-11-22. A fs. 66/67 se dicta la Resolución RESOL-2023-1013 de fecha 27-3-23 –modificatoria de la Resolución referida-, la que es notificada únicamente a la importadora.

V.- Que, en primer término, corresponde analizar el planteo de la recurrente vinculado a la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos, con fundamento en la invalidez del auto de apertura de sumario.

Que, en consecuencia, se debe determinar si el auto de fs. 13 de las actuaciones administrativas resulta válido o no.

Que, con fecha 7 de noviembre de 2016 se dispuso: *“VISTO los hechos por los que se da cuenta que la firma SANICO SAIC no habría regularizado la situación de la mercadería egresada mediante Despacho de Exportación Temporaria 10073ET01000839E, cuyo vencimiento operó con fecha 15-2-11, lo cual constituye prima facie la infracción tipificada en el art. 970 del C.A.; por tal motivo DISPONESE LA ISNTRUCCION DE SUMARIO, en los términos del art. 1090 inc. c) del citado texto legal (…)”*

Que, considero que el auto de apertura de sumario es válido en razón de que se dictó en virtud del Acta de Denuncia de fs. 8 de las actuaciones administrativas en el que expresamente obran consignados los hechos -falta de regularización del DET referido-. A fs. 1/5 luce el DET. A fs. 6 se determina multa y perjuicio fiscal.

VI.- Que, en consecuencia, resultando válido el auto de apertura de sumario, corresponde tratar la excepción de prescripción tributaria.

Que sin perjuicio de mi posición respecto a esta cuestión (ver mi voto *in re "LA CARDEUSE S.A. c/ DIRECCION*

GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación", Expte. N° 35.693-A, del 11.11.19; puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/35693-A-12-11-19-1.p df), 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 CA 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 exportada temporariamente mediante el DET 10073ET01000839E opera el 15-2-11.

Que, en consecuencia, comienza el cómputo de la prescripción tributaria el 1-01-12 y de no mediar causales suspensivas del curso de la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos, la misma opera el 31-12-16.

Que, habiéndose dictado el auto de apertura de sumario el 7-11-16 -ver fs. 13 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 a lo expuesto debe adicionarse que no resulta de aplicación al caso la doctrina jurisprudencial invocada por la actora referida al "*plazo razonable*" establecida por la CSJN en los autos "*Bossi y García"* del 08/11/2011 y "*Losicer, Jorge Alberto y Otros*" del 26/06/2012, atento que en la primera de las causas se trataba de un procedimiento recursivo que se había prolongado durante más de veintitrés años y en el segundo, de un sumario administrativo que se extendió hasta casi veinte años y, en los presentes autos se trata de un procedimiento infraccional iniciado en el año 2016 -ver denuncia obrante a fs. 8 de las actuaciones administrativas- 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 prescripción tributaria de la actora.

VII.- Que, sentado lo expuesto, a continuación, se debe analizar el fondo; esto es: si resulta ajustada a derecho la Resolución 2022-7585, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17124-6873-2016, mediante la cual se le exige a la actora el pago de tributos emergentes del DET 10073ET01000839E, en su carácter de garante de la operación –importe que le es exigido hasta el monto garantizado con la póliza 603.668-.

Que, mediante el DET referido, oficializado el 13-8-10, con vencimiento 15-2-11 se documenta la exportación temporaria de:

-ítem 1: 1 unidad de *"Los demás Los demás-Partes y Accesorios DENSIMETROS, AEROMETROS, PESALIQUIDOS E INSTRUMENTOS FLOTANTES SIMILARES, TERMOMETROS, PIRIMETROS, BAROMETROS, HIGROMETROS,*

SACROMETROS, AUNQUE SEAN MODERADORES, INCLUSO COMBINADOS ENTRE SI”, mercadería que clasifica en la P.A. 9025.90.50.900B;

-ítem 2: 1 unidad de *“Los demás Manómetros para medida o control de presión INSTRUMENTOS O APARATOS PARA MEDIDA O CONTROL DEL CAUDAL, NIVEL, PRESION U OTRAS CARACTERISTICAS VARIABLES DE LIQUIDOS O GASES. POR EJEMPLO CAUSALIMETROS, INDICADORES DE NIVEL, MANOMETROS O CONTADORES DE CALOR. EXCEPTO LOS INSTRUMENTOS Y APARATOS DE LAS PARTIDAS 90.14, 90.15, 90.78 O 90.72”*, mercadería que clasifica en la P.A. 9026.90.10.900T;

-ítem 3: 1 unidad de los *“Los demás partes y accesorios INSTRUMENTOS Y APARATOS PARA ANALISIS FISICOS O QUIMICOS (POR EJEMPLO POLIMETROS, REFACTROMETROS, ESPECTROMETROS, ANALIZADORES DE GASES U HUMOS); INSTRUMENTOS O APARATOS PARA ENSAYOS DE VISCOSIDAD, POROSIDAD, DILATACION, TENSION SUPERFICIAL O SIMILARES O PARA MEDIDAS CALORIMETRICAS, ACUSTICAS O FOTOMETRICAS (INCLUIDOS LOS EXPOSIMETROS), MIEXOTOMOS”*, mercadería que clasifica en la P.A. 9027.90.99.900G;

-ítem 4: 1 unidad *“Los demás partes y accesorios DENSIMETROS, AEROMETROS, PESALIQUIDOS E INSTRUMENTOS FLOTANTES SIMILARES, TERMOMETROS, PIROMETROS, BAROMETROS, SACROMETROS, AUNQUE SEAN REGISTRADOS, INCLUSO COMBINADOS ENTRE SI”*, mercadería que clasifica en la P.A. 9029.90.90.900B.

Que, en lo que aquí interesa, al regular el instituto de la exportación temporaria, el legislador expresamente consideró que se trata de un régimen en el que el exportador temporario queda sometido, desde el mismo momento de su exportación, a la obligación de reimportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del plazo fijado -art. 349 del CA-.

Que, corresponde aclarar que, el retorno de la mercadería transformada sólo está sujeto al pago de los tributos que gravaren la importación para consumo en relación mayor valor de la mercadería al momento de su reimportación, y no a la totalidad de la mercadería, conforme lo determina el art. 357 del CA.

Que, para considerar que el exportador cumplió debidamente con el régimen de exportación temporaria y que no incurrió en la infracción tipificada en el art. 970 del CA., debe hallarse acreditada la reimportación de la mercadería en la nueva forma resultante dentro del plazo acordado. Resulta claro que, tratándose de un régimen de excepción mediante el cual quien se acoge a sus disposiciones obtiene un beneficio tributario, la carga de la prueba recae en el exportador y/o aseguradora –única apelante en autos-.

Que, la referida carga de la prueba de los beneficiarios del régimen se manifiesta en la obligación de solicitar la cancelación de la exportación temporaria, dando a conocer mediante una declaración adecuada la documentación que acredite que la mercadería ha sido reimportada, debiendo mencionar los insumos utilizados en la exportación.

Que, los datos necesarios para la comprobación de la reimportación deben estar documentados de forma clara y correcta, de manera que no quepan dudas acerca de la identidad de la mercadería y su valor.

VIII.- Que, sentado lo expuesto, y toda vez que de la prueba producida en esta instancia no surge que se haya cancelado el DET, corresponde concluir que se configuró la infracción tipificada en el art. 970 del CA.

Que, ello es así, toda vez que de los *print* de pantalla adjuntados en esta instancia mediante las contestaciones de oficio de la DGA no surgen los datos necesarios para poder acreditar la cancelación de la operación.

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

sentencia del 01.10.1991).

IX.- Que por los motivos expuestos y producido el hecho generador de la obligación tributaria –esto es: exportación para consumo irregular-, corresponde el pago de los tributos –art. 370 del C.A.- vigentes al momento en que se configura el hecho imponible, en el caso el vencimiento del plazo para reimportar la mercadería, momento que establece el art. 727, inc. c) del C.A.; siendo responsables del pago de los tributos la firma exportadora y su garante.

X.- Que, sentado lo expuesto, corresponde aclarar que la actora no cuestiona la liquidación tributaria en lo que respecta a los rubros y alícuotas aplicados.

Que, no obstante, no escapa a la vista del suscripto que la liquidación tributaria efectuada por el fisco en sede aduanera se modifica a fs. 65 de las actuaciones administrativas –léase: con posterioridad al dictado de la Resolución apelada-.

Que, en consecuencia, la aduana dicta la Resolución RESOL-2023-1013, modificatoria de la Resolución 2022-7585 –apelada-. Nótese: la Resolución 2023-1013 no le fue notificada a la actora.

Que, toda vez que la referida liquidación de fs. 65 de las actuaciones administrativas resulta ajustada a derecho; corresponde declarar que **los derechos emergentes del DET 10073ET01000839E ascienden a u$s362,43 (TRESCIENTOS SESENTA Y DOS DOLARES CON CUARENTA Y TRES CENTAVOS) en concepto de derechos de exportación –conforme art. 727, inc. c) y 728 del C.A.- con más los intereses del art. 794 del C.A. hasta la fecha del total y efectivo pago.**

XI.- Que ello es así, toda vez que:

(i) las normas de determinación de tributos aduaneros cuando tienen lugar en materia infraccional (arts. 370) y la regla del art. 728 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 consumo 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. 727 inc. c) y 728 del CA establecieran, en 1981, cuál era el tipo de cambio aplicable a supuestos específicos de determinación de derechos de exportación -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 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. 727 inc. c) y 728 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, sin intervención del Congreso, de normas del Código Aduanero que se encuentran plenamente vigentes -arts. 727 inc. c) y 728 del CA-. Por lo expuesto, lo aquí resuelto no contradice, de ningún modo, jurisprudencia alguna del Alto Tribunal y se atiene a las normas legales vigentes.

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

Que, mediante la póliza de seguro de caución 603.668 -ver IF-2024-91300084-APN-DTD#JGM- la firma ALBA CIA. ARG. DE SEG. S.A. aseguró a la AFIP-DGA hasta la suma máxima de u$s380, con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A. por la operación de autos.

Que, entonces, como el monto debido en concepto de tributos asciende a u$s362,43 (TRESCIENTOS SESENTA Y DOS DOLARES CON CUARENTA Y TRES CENTAVOS) en concepto de derechos de exportación, **la póliza cubre el monto de los tributos**. **Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dichos rubros, hasta la fecha de su total y efectivo pago**, en los términos de los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.

XIII.- Que, como ya se dijo, la obligación de la aseguradora comprende también los intereses previstos por el art. 794 del C.A.

Que toda vez que la exportadora se notifica el 15-11-21 de la corrida de vista -ver fs. 21 de las actuaciones administrativas-, los intereses se computan desde el 1-12-21 hasta la fecha del total y efectivo pago.

XIV.- Que, seguidamente, corresponde analizar el planteo de la actora vinculado a la reducción de la tasa de interés.

Que la misma es fijada por la Secretaría de Estado de Hacienda, conforme lo dispuesto por el art. 794 del CA, por lo que se debe rechazar dicha solicitud.

XV.- Que, finalmente, en cuanto a la imposición de costas, corresponde aclarar que toda vez que, la actora se agravia del importe tributario que le es exigido mediante la Resolución 2022-7585 –apelada- en su carácter de garante del DET 10073ET01000839E –esto es: u$s 2.750,63 más intereses-, y siendo que se notificó a la aseguradora de esta Resolución y no de la modificatoria –Resolución 103-2023, mediante la cual se modifica el importe de la obligación tributaria a u$s362,43 más intereses, suma que el suscripto considera ajustada a derecho conforme lo expuesto en el considerando X-; y atento a que la actora también se agravia del tipo de cambio aplicable –planteo que el suscripto resuelve en forma favorable a la actora-, corresponde imponer las costas al fisco por resultar sustancialmente vencido.

Por ello, **voto por:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución 2022-7585, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17124-6873-2016, en cuanto le exige a la actora el pago de tributos emergentes del DET 10073ET01000839E, declarando que los mismos ascienden a u$s362,43 (TRESCIENTOS SESENTA Y DOS DOLARES CON CUARENTA Y TRES CENTAVOS) en concepto de derechos de exportación –conforme lo expuesto en el considerando X- con más los

intereses del art. 794 del C.A., que deben calcularse desde el 1-12-21, hasta la fecha de su total y efectivo pago.

2.- Imponer las costas al fisco por resultar sustancialmente vencido, en virtud de lo dispuesto en los considerandos X, XI y XV.

3.- Declarar que el monto garantizado por la actora mediante la póliza 603.668 cubre la deuda tributaria, sin perjuicio de los intereses devengados.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

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

II.- Que, bajo tales premisas, deviene necesario aclarar que no corresponde aplicar en la especie la doctrina del "plazo razonable de tramitación de procesos aduaneros", que fuera expresamente invocada en la litis, en tanto la firma recurrente es una persona jurídica y no una persona física.

En efecto, si bien esta Sala "F" in re "LA EQUITATIVA DEL PLATA S.A. DE SEGUROS" (Expte. Nro. 30.630-A) de fecha 6/3/2015 y "ZURICH ARGENTINA CIA ARGENTINA DE SEGUROS S.A." de fecha 1/2/16 -entre muchos otros-, resolvió declarar la inconvencionalidad -y, por ende, la inconstitucionalidad (en los términos del art. 75, inciso 22, de la Constitución Nacional)- de la aplicación efectuada por la DGA al inciso a) del artículo 805 del Código Aduanero, en tanto la prescripción no podía quedar suspendida sine die hasta tanto se notifique la resolución aduanera, corresponde destacar que la inobservancia del "plazo razonable" de tramitación del presente proceso y su afectación de garantías convencionales no puede ser aplicada en el sub-lite, toda vez que con posterioridad -26 de febrero de 2016- a dichos precedentes, la Corte Interamericana de Derechos Humanos dictó la Opinión Consultiva OC 22-16, solicitada por la República de Panamá, donde sostuvo que "El artículo 1.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos sólo consagra derechos a favor de personas físicas, por lo que las personas jurídicas no son titulares de los derechos consagrados en dicho Tratado".

En tal sentido, debe tenerse presente, asimismo, que la jurisdicción consultiva fue establecida por el artículo 64 como "un servicio que la Corte está en capacidad de prestar a todos los integrantes del sistema interamericano, con el propósito de coadyuvar al cumplimiento de sus compromisos internacionales referentes a (derechos humanos)" (Corte I.D.H., "Otros tratados" objeto de la función consultiva de la Corte (art. 64 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-l/82 del 24 de setiembre de 1982. Serie A No. 1, párr. no 39).

Además, como el referido Tribunal lo ha señalado en otra oportunidad, el proceso consultivo está "destinado a ayudar a los Estados y órganos a cumplir y a aplicar tratados en materia de derechos humanos, sin someterlos al formalismo y al sistema de sanciones que caracteriza el proceso contencioso" (Corte I.D.H., Restricciones a la pena de muerte (arts. 4.2 y 4.4 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Opinión consultiva OC-3/83 del 8 de setiembre de 1983. Serie A No. 3, párr. no. 43). (párr. 19, OC-4/84).

Y si bien es cierto que la propia Corte Interamericana de Derechos Humanos ha dicho que sus Opiniones Consultivas "…no tienen el mismo efecto vinculante que se reconoce para sus sentencias en materia contenciosa en el artículo 68 de la Convención…" (Opinión Consultiva, OC-1/82, párr. 51), no lo es menos que poseen "…efectos jurídicos innegables…" (Opinión Consultiva, OC-15/97, del 14 de noviembre de 1997, Informes de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, art. 51 Convención Americana sobre Derechos Humanos, Serie A: Fallos y Opiniones, N° 15, párr. 26) para todo el modelo regional y usualmente son acatadas por los Estados miembros, sin reparos; por lo que corresponde que este Tribunal Fiscal aplique en el caso dicha doctrina de la C.I.D.H. –que si bien no es absoluta, atento como se resuelve la cuestión de fondo no deviene prudente apartarse en el sub lite-, sin perjuicio de la opinión personal del suscripto en cuanto al amplio alcance del ámbito de protección de la Convención Americana de Derechos Humanos, del mismo modo en que lo hace respecto de las sentencias del referido Tribunal internacional.

III.- Que, por lo demás, adhiero en lo sustancial a lo decidido en el voto del Dr. Soria, pero disiento con la solución propiciada en lo que respecta a la incidencia que corresponde atribuir al artículo 20 de la ley 23.905 sobre el régimen originariamente previsto por los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero; toda vez que el referido voto funda su conclusión en la aplicación de dichas disposiciones, entendiendo que, en los supuestos de incumplimiento del régimen de exportación temporaria, corresponde acudir al 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 inteligencia, la conversión a moneda nacional de la deuda tributaria determinada por la Dirección General de Aduanas debe efectuarse utilizando el tipo de cambio vigente al momento del vencimiento del plazo acordado para la reexportación de la mercadería importada temporariamente.

IV.- Que la cuestión controvertida exige determinar el alcance que corresponde atribuir al artículo 20 de la Ley 23.905 en relación con el sistema originariamente previsto por los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero, particularmente en lo atinente a la moneda en que deben determinarse los tributos aduaneros y al criterio legal aplicable para su conversión a moneda nacional cuando el pago se efectúe en pesos.

En tal sentido, el voto que antecede parte de la premisa según la cual los tributos aduaneros se habrían determinado históricamente en dólares estadounidenses, atribuyendo al artículo 20 de la Ley 23.905 un alcance meramente aclaratorio o sistematizador. Desde esa perspectiva, considera que las disposiciones contenidas en los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero conservan plena operatividad también en materia cambiaria.

Sin embargo, no comparto dicha inteligencia, por las razones que seguidamente expondré.

V.- Que, en efecto, el criterio adoptado por el voto preopinante se sustenta, en lo sustancial, en una interpretación según la cual las disposiciones contenidas en los artículos 727 —inc. c)— y 728 del Código Aduanero, en tanto normas específicas aplicables a los supuestos de incumplimiento del régimen de exportación temporaria, conservarían plena operatividad aun con posterioridad a la sanción del artículo 20 de la Ley 23.905, tanto en lo relativo a la moneda de determinación de los tributos aduaneros como respecto del momento al cual debe referirse el tipo de cambio aplicable para su conversión a moneda nacional.

Que, de acuerdo con esa inteligencia, la especialidad de dichas disposiciones impediría atribuir al artículo 20 de la Ley 23.905 efectos modificatorios sobre el régimen previamente establecido por el Código Aduanero, por entenderse que los tributos aduaneros ya se encontraban determinados en dólares estadounidenses con anterioridad a dicha reforma y que la cuestión relativa al tipo de cambio continuaría íntegramente regida por los artículos 727 —inc. c)— y 728 del citado cuerpo legal; siendo que dicha conclusión -huelga reiterar- no se comparte.

VI.- Que ello es así, pues el argumento fundado en la pretendida especialidad de los artículos 727 —inc. c)— y 728 del Código Aduanero no resulta decisivo para resolver la cuestión debatida, 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.

Que, desde esa perspectiva, si bien la Ley 23.905 contiene diversas disposiciones de naturaleza tributaria, su artículo 20 regula de manera directa y específica una cuestión determinada: la moneda en que deben ser determinados los tributos aduaneros y el criterio aplicable para su conversión a moneda nacional cuando el pago se efectúe en pesos.

Que, en tales condiciones, la cuestión controvertida no consiste en determinar si una norma especial debe prevalecer sobre una norma general, sino en establecer si el artículo 20 de la Ley 23.905 introdujo o no una modificación relevante respecto del régimen originariamente previsto por el Código Aduanero en materia de moneda de determinación de los tributos aduaneros y de conversión a moneda nacional.

VII.- Que entiendo que dicha reforma alteró el sistema preexistente, extremo que impide atribuir a los artículos 727

—inc. c)— y 728 del Código Aduanero el mismo alcance que tenían bajo el régimen originario.

Bajo tales premisas, corresponde destacar que los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero se inscriben en el sistema originario de dicho cuerpo legal, dentro del cual la cuantificación de los tributos aduaneros se estructuraba mediante la aplicación del tipo de cambio vigente al momento imponible.

Que, desde una perspectiva histórica, dicho sistema no constituyó una innovación introducida por la Ley 22.415 al momento de su sanción en el año 1981, sino que respondió a un esquema preexistente en el cual los valores expresados en moneda extranjera —propios del comercio internacional— debían ser considerados conforme a una referencia cambiaria determinada para posibilitar la liquidación de los tributos correspondientes.

Que ese criterio fue receptado y sistematizado por el Código Aduanero en sus artículos 727, inciso c), y 728, al establecer la aplicación del tipo de cambio vigente al momento imponible, y encuentra asimismo confirmación en los estándares internacionales en materia de valoración aduanera incorporados al derecho interno mediante la Ley 23.311, cuyo artículo 9 contempla 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 el cual las operaciones de comercio exterior pueden encontrarse nominadas en moneda extranjera— con el régimen jurídico aplicable para la liquidación de los tributos aduaneros bajo el sistema originario del Código Aduanero.

Que, en tal sentido, la circunstancia de que las operaciones de comercio exterior se estructuren habitualmente sobre valores expresados en dólares estadounidenses, o que determinados importes sean exteriorizados en dicha moneda al momento de oficializarse una destinación aduanera, no autoriza por sí sola a concluir que la obligación tributaria se encontrara jurídicamente determinada en dólares estadounidenses en el mismo sentido previsto por el artículo 20 de la Ley 23.905.

Que, en efecto, un supuesto es la utilización del dólar estadounidense como moneda de valoración, referencia comercial o unidad de cuenta dentro de la operatoria del comercio internacional, y otro distinto es la determinación jurídica de la obligación tributaria en dicha moneda, entendida como una consecuencia normativa expresamente establecida por el legislador.

Que, por ello, la sola existencia de valores FOB, CIF o importes tributarios expresados en dólares estadounidenses dentro de la operatoria aduanera no permite concluir, sin más, que el régimen originario del Código Aduanero hubiera consagrado una determinación jurídica de los tributos aduaneros en dicha moneda en los términos posteriormente receptados por el artículo 20 de la ley 23.905.

VIII.- Que, en ese marco, la propia existencia de una regla como la contenida en el artículo 728 del Código Aduanero —destinada a fijar el tipo de cambio aplicable al momento imponible— evidencia que dicha referencia cambiaria constituía un elemento integrante del sistema legal vigente al tiempo de su sanción, extremo difícilmente conciliable con la afirmación de que los tributos aduaneros ya se encontraban determinados en dólares estadounidenses en el mismo sentido y con el mismo alcance que posteriormente consagró el artículo 20 de la Ley 23.905.

Que ese presupuesto normativo fue sustancialmente alterado por **el artículo 20 de la ley 23.905,** el cual **dispuso que los tributos aduaneros se determinen en dólares estadounidenses,** sustituyendo **el esquema originario en el cual la obligación tributaria quedaba cuantificada en moneda nacional** mediante la aplicación del tipo de cambio previsto por el artículo 728 del Código Aduanero, referido, en el supuesto contemplado por el artículo 727, inciso c), al vencimiento del plazo acordado para la reimportación.

Que la incorporación de dicha disposición impide considerar que el régimen legal permaneció inalterado. Por el contrario, revela la voluntad del legislador de introducir una regulación específica respecto de la moneda de determinación de los

tributos aduaneros y del criterio aplicable para su conversión a moneda nacional, aspectos que hasta entonces se encontraban regidos por una lógica normativa diversa.

Que, en consecuencia, no se configura aquí una verdadera colisión entre normas especiales y generales que deba resolverse mediante la prevalencia de unas sobre otras, sino una modificación legislativa posterior que incide directamente sobre el presupuesto normativo dentro del cual operaban originalmente los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero.

Que ello impide atribuir a dichas disposiciones el mismo alcance que tenían bajo el sistema originario, sin tomar en consideración la incidencia que sobre la materia introdujo el artículo 20 de la ley 23.905.

IX.- Que, en ese nuevo contexto normativo, los artículos 727 y 728 del Código Aduanero conservan vigencia en cuanto determinan el momento al cual deben referirse los elementos del régimen tributario aplicable —tales como la alícuota, la base imponible y el tratamiento arancelario correspondiente—. Sin embargo, el artículo 20 de la ley 23.905 regula específicamente la moneda en que deben determinarse los tributos aduaneros y establece el criterio aplicable para su conversión a moneda nacional cuando el pago se efectúe en pesos, circunstancia que necesariamente incide sobre la función que el artículo 728 cumplía en materia cambiaria dentro del sistema originario.

Que, en tales condiciones, no resulta posible atribuir a la regla contenida en el artículo 728 del Código Aduanero el mismo alcance que poseía con anterioridad a la reforma introducida por la ley 23.905, pues el presupuesto normativo sobre el cual dicha disposición operaba ha sido sustancialmente modificado por el legislador.

X.- 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 en dólares estadounidenses.

Que, en tales condiciones, no resulta posible afirmar que la citada disposición legal careció de toda incidencia sobre el régimen originariamente previsto por el Código Aduanero, pues ello importaría desconocer el alcance que reiteradamente le ha sido reconocido por la jurisprudencia del Máximo Tribunal.

Que, por el contrario, la inteligencia que mejor se armoniza con los precedentes citados es aquella que reconoce que el artículo 20 de la Ley 23.905 introdujo una regulación específica respecto de la moneda de determinación de los tributos aduaneros y de su conversión a moneda nacional, extremo que necesariamente debe ser considerado al interpretar el alcance actual de los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero.

XII.- Que, a mayor abundamiento, corresponde aclarar que la cuestión relativa al tipo de cambio aplicable no puede ser caracterizada como un problema de naturaleza meramente instrumental, metodológica o de técnica liquidatoria.

Que ello es así, pues no se trata de una simple 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.

Que, en efecto, no resulta jurídicamente indiferente considerar el tipo de cambio vigente al momento del vencimiento del plazo acordado para la reimportación de la mercadería exportada temporariamente, conforme a lo previsto por los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero o, por el contrario, mantener la obligación determinada en dólares estadounidenses hasta su cancelación, con conversión a moneda nacional conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago, según lo previsto en el artículo 20 de la Ley 23.905.

Que lo expuesto puede apreciarse con claridad a partir de un ejemplo sencillo. Supóngase una obligación tributaria determinada por un importe de USD 1.000.

Que, si se aplicara el tipo de cambio vigente al momento jurídicamente relevante previsto por los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero —por ejemplo, $100 por dólar—, la obligación quedaría cuantificada en $100.000 desde ese momento, permaneciendo inalterada frente a posteriores variaciones cambiarias.

Que, por el contrario, si la obligación permanece determinada en dólares estadounidenses y su conversión a moneda nacional se difiere hasta el momento del efectivo pago, aplicándose el tipo de cambio vigente el día anterior a éste —por ejemplo, $200 por dólar—, el importe exigible ascendería a $200.000.

Que ello evidencia que el criterio de conversión aplicable no constituye una cuestión meramente operativa ni una simple modalidad de cancelación, sino un elemento que incide directamente sobre la cuantificación económica efectiva de la obligación tributaria.

Que, en tales condiciones, la problemática aquí examinada trasciende el plano estrictamente operativo o cancelatorio y se proyecta sobre el propio régimen monetario de la obligación tributaria, extremo que impide abordarla como una cuestión meramente accesoria o secundaria dentro del sistema legal aplicable.

XIII.- Que, sentado lo anterior, corresponde examinar la construcción interpretativa según la cual la cuestión relativa al tipo de cambio aplicable debería ser analizada distinguiendo entre un supuesto plano constitutivo de determinación de la obligación tributaria y un ulterior plano relativo a su cancelación efectiva.

Que, en tal sentido, 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 segundo párrafo del 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.

Que la distinción precedentemente descripta se sustenta en la premisa según la cual los tributos aduaneros ya se encontraban jurídicamente determinados en dólares estadounidenses con anterioridad a la sanción de la Ley 23.905,

atribuyendo al primer párrafo de dicha disposición un alcance meramente declarativo de una situación preexistente en materia de determinación monetaria de los tributos aduaneros.

Que, sin embargo, la sola formulación conceptual de categorías diferenciadas no basta para conferirles operatividad jurídica efectiva dentro del sistema legal vigente ni para determinar la naturaleza jurídica de las normas involucradas.

Que, en efecto, la dificultad que presenta la construcción analizada no radica en la circunstancia de que la determinación de la obligación tributaria y su efectivo pago puedan verificarse en momentos temporalmente distintos, extremo que naturalmente puede acontecer en toda relación jurídica obligacional. En realidad, la cuestión debatida consiste en determinar la naturaleza jurídica de la regla contenida en el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley 23.905 y el ámbito normativo al cual corresponde atribuirla.

Que, en tal sentido, no puede compartirse la premisa según la cual dicha disposición integraría exclusivamente un supuesto plano extintivo o cancelatorio de la obligación tributaria.

Que ello es así, pues el segundo párrafo del artículo 20 de la ley 23.905 no establece una modalidad de pago ni regula los efectos extintivos de la obligación tributaria, sino que se limita a fijar la referencia temporal a la cual debe remitirse el tipo de cambio aplicable. De manera tal que si la disposición examinada se limita a establecer el momento al cual debe referirse el tipo de cambio aplicable cuando el pago se efectúe en moneda nacional, la cuestión debatida no concierne propiamente al pago de la obligación tributaria, sino al criterio cambiario que debe regir la conversión a moneda nacional de una obligación determinada en dólares estadounidenses.

Que tampoco resulta suficiente para justificar dicha conclusión la afirmación según la cual el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley 23.905 regularía exclusivamente el importe en moneda nacional necesario para extinguir la obligación tributaria, pues la determinación del criterio cambiario aplicable incide directamente sobre la cuantificación económica de la deuda y no constituye una cuestión autónoma o escindible del régimen monetario que la disciplina.

Que, en tales condiciones, la regla contenida en el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley 23.905 no puede ser examinada de manera aislada, pues integra, junto con la previsión contenida en el primer párrafo de dicha disposición, un mismo régimen normativo relativo a la determinación monetaria de los tributos aduaneros. En efecto, mientras el primer párrafo establece que tales tributos se determinarán en dólares estadounidenses, el segundo dispone el criterio temporal al cual debe remitirse el tipo de cambio aplicable cuando su cancelación se efectúe en moneda nacional, conformando ambos aspectos una regulación jurídicamente integrada de una misma materia.

Que, por ello, la sola invocación de un supuesto plano constitutivo regido por los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero y de un plano extintivo regido por el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley 23.905 no basta para resolver la cuestión debatida, pues una vez descartado que esta última disposición constituya una mera regla relativa al pago de la obligación tributaria, permanece pendiente determinar de qué modo dicha regulación monetaria se articula con el sistema de cuantificación previsto por los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero, cuestión que será examinada seguidamente.

XIV.- Que la inconsistencia de la construcción analizada se advierte con particular claridad cuando se examina la función que cumplen los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero dentro del sistema normativo originario.

Que, en efecto, dichas disposiciones no regulan aisladamente distintos aspectos de la obligación tributaria, sino que integran un sistema de determinación construido sobre una referencia temporal única e históricamente determinada, en virtud de la cual el régimen tributario aplicable, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio quedan fijados conforme a las circunstancias vigentes al momento jurídicamente relevante previsto por la ley.

Que, en el supuesto aquí examinado, incumplimiento del régimen de destinación suspensiva de exportación temporaria, el artículo 728 del Código Aduanero remite expresamente a la fecha prevista en el artículo 727, inciso c), esto es, al

vencimiento del plazo acordado para la reimportación de la mercadería exportada temporariamente.

Que, en ese esquema, la conversión de la moneda extranjera a moneda nacional no constituye una operación autónoma o posterior a la determinación del tributo, sino que integra el propio proceso de cuantificación de la obligación tributaria previsto por el citado artículo 728. Así, el régimen tributario aplicable, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio quedan fijados conforme a las circunstancias vigentes al momento del vencimiento del plazo para la reimportación de la mercadería exportada temporariamente.

Que, de tal modo, la obligación tributaria resulta íntegramente cuantificada mediante la remisión a circunstancias ya verificadas al tiempo previsto por la ley, quedando íntegramente cuantificada en moneda nacional conforme al tipo de cambio vigente al momento del vencimiento del plazo para la reimportación, sin que la determinación de su contenido económico dependa de acontecimientos posteriores vinculados al momento de su cancelación.

Que, por el contrario, el régimen instaurado por el artículo 20 de la Ley 23.905 responde a una lógica normativa diversa en materia de determinación monetaria de los tributos aduaneros, pues dispone que éstos se determinen en dólares estadounidenses y que, cuando su pago se efectúe en moneda nacional, la conversión correspondiente deba practicarse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago, incorporando así una referencia temporal necesariamente posterior al momento imponible y ajena al esquema de cuantificación histórica previsto por los artículos 727 y 728 del Código Aduanero.

Que, en tales condiciones, el tipo de cambio previsto en el segundo párrafo del artículo 20 no constituye una mera sustitución puntual de la regla contenida en el artículo 728 del Código Aduanero, pues presupone una forma distinta de determinación monetaria de la obligación tributaria.

XV.- Que reitero que lo expuesto no implica desconocer la vigencia de los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero en lo relativo a la determinación de los restantes elementos estructurales de la obligación tributaria. En efecto, en el supuesto aquí examinado, tales disposiciones continúan rigiendo en cuanto remiten al vencimiento del plazo acordado para la reimportación de la mercadería exportada temporariamente como fecha relevante para la determinación del régimen tributario aplicable, la alícuota y la base imponible.

Que la cuestión debatida se circunscribe exclusivamente al régimen monetario aplicable a los tributos aduaneros, ámbito en el cual el artículo 20 de la Ley 23.905 introdujo una regulación específica relativa tanto a la moneda de determinación de la obligación como al criterio temporal de conversión cuando el pago se efectúe en moneda nacional, redefiniendo en ese aspecto el régimen legal originario.

Que, por ello, no resulta jurídicamente consistente preservar la lógica temporal histórica de los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero respecto del régimen tributario aplicable, la alícuota y la base imponible y, simultáneamente, sustituir exclusivamente el tipo de cambio allí previsto por el vigente al momento del efectivo pago en razón de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley 23.905.

Que semejante solución importa desarticular el funcionamiento interno del sistema previsto por dichas disposiciones, conservando algunos de sus elementos y sustituyendo otros por criterios pertenecientes a una lógica normativa distinta, sin explicar adecuadamente el fundamento jurídico que justificaría dicha operación.

Que, en efecto, termina combinando un esquema de cuantificación de la obligación tributaria en moneda nacional por referencia al tipo de cambio vigente al momento legalmente relevante previsto por los artículos 727, inciso c), y 728 del Código Aduanero con una regla de conversión concebida para operar respecto de tributos determinados en dólares estadounidenses, conforme al segundo párrafo del artículo 20 de la Ley 23.905.

Que, de tal modo, reconoce eficacia normativa a esta última disposición en materia de tipo de cambio aplicable y, simultáneamente, niega que el primer párrafo de esa misma norma hubiera introducido modificación alguna en lo relativo

al régimen de determinación monetaria de los tributos aduaneros establecido por el legislador, construyendo así un régimen híbrido que no se corresponde íntegramente ni con el sistema originario del Código Aduanero ni con el instaurado por la ley 23.905.

XVI.- Que admitir una interpretación en tal sentido importa 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, esto es, la determinación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses.

Que ello evidencia que la construcción analizada no logra integrar de manera coherente la modificación introducida por el artículo 20 de la Ley 23.905, sino que termina combinando reglas pertenecientes a sistemas normativos diversos cuya coexistencia, en materia de moneda de determinación y tipo de cambio aplicable a las obligaciones tributarias aduaneras, no resulta jurídicamente conciliable.

XVII.- Que los fundamentos expuestos resultan suficientes para precisar el alcance que corresponde atribuir a las normas involucradas. 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.

XVIII.- 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 anteceden, **VOTO** por:

1.- Confirmar parcialmente la Resolución 2022-7585, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17124-6873-2016, en cuanto le exige a la actora el pago de tributos emergentes del DET 10073ET01000839E, declarando que los mismos ascienden a u$s362,43 (TRESCIENTOS SESENTA Y DOS DOLARES CON CUARENTA Y TRES CENTAVOS) en concepto de derechos de exportación, con más los intereses del art. 794 del C.A., que deben calcularse desde el 1-12-21, hasta la fecha de su total y efectivo pago.

2.- Imponer las costas al fisco por resultar sustancialmente vencido, en virtud de lo dispuesto en el considerando X.

3.- Declarar que el monto garantizado por la actora mediante la póliza 603.668 cubre la deuda tributaria, sin perjuicio de los intereses devengados.

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

El Dr. González Palazzo dijo:

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

I.- Alcance de mi adhesión.

Adelanto que comparto la solución propiciada por el Dr. Soria en cuanto rechaza el planteo de prescripción articulado por la recurrente, confirma la procedencia de la exigencia tributaria derivada del incumplimiento del régimen de exportación temporaria documentado mediante el D.E.T. N° 10073ET01000839E y determina la obligación tributaria en la suma de U$S 362,43, así como la responsabilidad de la aseguradora dentro de los límites de la póliza constituida.

Sin embargo, discrepo respetuosamente con los fundamentos desarrollados en el considerando XI respecto del tipo de cambio aplicable para la cancelación de la obligación tributaria determinada en autos.

II.- La necesaria distinción entre determinación de la obligación tributaria y cancelación de la deuda.

A mi juicio, la cuestión exige distinguir dos planos conceptualmente diversos que no deben confundirse.

Por un lado, la determinación de la obligación tributaria, esto es, la individualización y cuantificación del crédito fiscal nacido como consecuencia del hecho imponible previsto por la legislación aduanera.

Por otro, la cancelación de esa obligación ya determinada, cuestión que remite a la forma en que el obligado extinguirá válidamente el crédito fiscal así establecido.

La distinción no es meramente terminológica. Por el contrario, constituye un presupuesto lógico indispensable para interpretar armónicamente el sistema normativo aplicable.

En el caso, comparto la conclusión del voto preopinante en cuanto determina que la obligación tributaria derivada del incumplimiento del régimen de exportación temporaria asciende a la suma de U$S 362,43. Esa cuantificación surge de la aplicación de las disposiciones específicas del Código Aduanero que gobiernan el nacimiento y determinación del tributo.

Sin embargo, de ello no se sigue necesariamente que la conversión de dicha obligación a moneda nacional deba efectuarse al tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible.

III.- Alcance del artículo 20 de la ley 23.905.

El artículo 20 de la ley 23.905 dispone que los derechos de importación y exportación, así como los demás tributos que gravan operaciones regidas por la legislación aduanera, se determinan en dólares estadounidenses, estableciendo asimismo que su equivalencia en moneda nacional debe calcularse conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago.

A mi entender, dicha disposición no deroga, desplaza ni contradice las normas específicas del Código Aduanero relativas a la determinación de la obligación tributaria.

Antes bien, ambas regulaciones operan sobre aspectos distintos de una misma relación jurídica.

Mientras las disposiciones del Código Aduanero permiten establecer cuál es el monto del crédito fiscal, el artículo 20 de la ley 23.905 regula la modalidad de cancelación de ese crédito cuando el pago se efectúa en moneda nacional.

Desde esta perspectiva, no existe incompatibilidad normativa alguna que requiera acudir a criterios de derogación tácita, prevalencia temporal o especialidad.

Las normas simplemente gobiernan momentos distintos del fenómeno jurídico tributario.

IV.- La coherencia del sistema.

La interpretación propiciada permite mantener la coherencia interna del ordenamiento.

En efecto, si se acepta —como correctamente lo hace el voto preopinante— que la obligación tributaria se encuentra determinada en la suma de U$S 362,43, resulta conceptualmente difícil sostener, al mismo tiempo, que la cancelación de dicha obligación debe efectuarse mediante una conversión histórica efectuada al tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible.

Ello importaría, en los hechos, transformar inmediatamente una obligación determinada en dólares estadounidenses en una obligación expresada en pesos históricos, privando de efectos prácticos a la propia determinación efectuada en moneda extranjera.

Dicho de otro modo, una cosa es establecer cuánto se debe y otra muy distinta determinar cuánto debe entregarse para extinguir válidamente esa deuda.

Confundir ambos planos conduce a resultados interpretativos que no parecen compatibles con la estructura normativa diseñada por el legislador.

V.- Conclusión.

Por las razones expuestas, adhiero parcialmente al voto del Dr. Soria en cuanto confirma la exigencia tributaria y determina su cuantía en la suma de U$S 362,43.

No obstante ello, dejo aclarado que, a mi juicio, la cancelación de dicha obligación deberá efectuarse de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 de la ley 23.905, mediante su conversión a moneda nacional según el tipo de cambio vigente al día anterior al efectivo pago.

Así lo voto.-

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar parcialmente la Resolución 2022-7585, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17124-6873-2016, en cuanto le exige a la actora el pago de tributos emergentes del DET 10073ET01000839E, declarando que los mismos ascienden a u$s362,43 (TRESCIENTOS SESENTA Y DOS DOLARES CON CUARENTA Y TRES CENTAVOS) en concepto de derechos de exportación con más los intereses del art. 794 del C.A., que deben calcularse desde el 1-12-21, hasta la fecha de su total y efectivo pago.

2.- Imponer las costas al fisco por resultar sustancialmente vencido, conforme lo expuesto en el considerando X.

3.- Declarar que el monto garantizado por la actora mediante la póliza 603.668 cubre la deuda tributaria, sin perjuicio de los intereses devengados.

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 la 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: 2026.06.08 17:28:48 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: 2026.06.11 11:46:04 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: 2026.06.11 12:22:46 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: 2026.06.11 12:23:50 -03:00