República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-58217177-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Junio de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-23212619-; ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS (y acumulado KING MARINE SA)

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18 Nominación) Pablo Adrián Garbarino y Christian Marcelo González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados **"ASEGURADORA DE CÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"; EX-2022-23212619- -APN-SGASAD#TFN (y acumulado "KING MARINE SA c/ DGA S/ apelación);**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2021-7238-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por la Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en fecha 09/11/2021, en la Actuación Nº 12206-6479-2009, en cuanto condena a la firma KING MARINE ARGENTINA SA. al pago de una multa que asciende a la suma de DIECISIETE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS ($17.868,52) y se formula cargo en concepto de tributos a la firma importadora y a la aseguradora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA en su carácter de garante hasta el límite afianzado, los cuales ascienden a la suma de CUATRO MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y TRES DOLARES ESTADOUNIDENSES CON SESENTA CENTAVOS DE DÓLAR (usd 4.693,60), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA con más los intereses correspondientes al art. 794 del C.A., por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., respecto a la destinación 09073IT14000082K, con vencimiento el 22/01/2010.

II.- Que mediante RE-2022-23211054-APN-SGASAD#TFN se presenta, por apoderada la firma ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución 2021-7238-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA mencionada ut-supra. Relata los antecedentes del caso. Plantea la nulidad del fallo dictado por violaciones directas al derecho de defensa. Refiere a la omisión en el cumplimiento de los deberes esenciales vinculados a la razonabilidad del plazo, adunado a la falta de notificación de la corrida de vista y notificación del fallo. Cita el fallo Losicer. Opone la prescripción de los tributos reclamados en los

términos del art. 803 y concordantes del C.A. Y el art. 56 y ss de la ley 11683. Señala la prescripción del impuesto a las ganancias y el valor agregado. Cuestiona la resolución por ilegítima en la determinación tributaria por haberse calculado erróneamente la percepción del IG, además de requerirlos fuera del período annual en el que se produjo el hecho imponible. Sostiene que no ha garantizado y por ende no responde por los derechos adicionales que pudieran corresponderle abonar al importador. Manifiesta que la dirección general de aduanas no tiene cometencia para expedirse sobre las percepciones del IVA. Señala que el cálculo de los intereses devengados por la deuda sujeta a reajuste por CER se ha establecido a valores ajustados al día del vencimiento de la liquidación. Cuestiona la aplicación del CER sobre los intereses. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución condenatoria, con costas.

III.- Que mediante IF-2022-61869324-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Hace una negativa genérica de los dichos de la contraria y un resumen de lo actuado en sede administrativa. Señala que la actora no ha demostrado que no se haya configurado en autos el siniestro por haber cumplido la importadora con la reexportación de la mercadería en término. Manifiesta que no se observa ningún vicio del acto administrativo y que la actora pudo ofrecer y producir prueba en sede administrativa como ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Señala que de acuerdo a lo dispuesto en los arts, 803 y 804 del C.A., la acción del fisco para exigir tributos prescribe por el transcurso de cinco años computados a partir del 1° de enero del año siguiente al de la fecha del hecho gravado (22.01.2010). Refiere a que la suspención e interrupción de la prescripción respecto del deudor principal también surte efectos en relación con los deudores solidarios. Cita el art. 934 del C.A. Cita jurisprudencia. Afirma su postura respecto a la normativa dictada en virtud de la pandemia COVID-19. Señala la finalidad del Seguro de Caución. Infiere en que la Aduana en su caracter de asegurada, frente al incumplimiento del tomador del seguro-importador- no se encuentra obligada a cumplir con otros requisites más que la determinación de dicho incumplimiento. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero apelado, con costas.

IV.- Que en PV-2022-67589380-APN-VOCXVIII#TFN, se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido respecto a la aseguradora y mediante PV-2023-101059994-APN-VOCXVIII#TFN se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas.

V.- Que mediante IF-2022-0675614-APN-SGASAD#TFN, IF-2022-120676735-APN-SGASAD#TFN e IF-2022-120677964-APN-SGASAD#TFN, se digitaliza el EX-2022-26703951-APN-SGASAD#TFN "KING MARINE SA” y se acumula a la presente causa.

VI.- Que mediante IF-2022-26703855-APN-SGASAD#TFN se presenta la co-actora KING MARINE SA. Relata los hechos. Refiere a la inaplicabilidad de la suspension de la prescripción del art. 17 de la ley 27.562. Opone prescripción de la acción del fisco para imponer penas y percibir tributos en el supuesto que pudiera considerarse que el auto de apertura a prueba tuvo efecto interruptivo, lo que niega. Sostiene que su representada tomo conocimiento del hipotético acto de apertura luego de transcurridos 11 años desde verificada la supuesta infracción. Opone la irrazonabilidad del tiempo trasncurrido desde el inicio del sumario. Señala la afectación del derecho de defensa. Sostiene que se informó acerca de la documentación a través de la cual se acreditaba el total de la reexportación de la mercadería ingresada bajo el regimen de importación temporaria. Señala que en esa época la aduana era el guardian de la documentación y solicita que el fisco acompañe el permiso de embarque 09001EC03005796S, a través del cual se habría reexportado la mercadería objeto de estos autos. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar a la apelación impetrada con costas.

VII.- Que, mediante IF-2022-89027510-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso y realiza una

breve reseña de los hechos y reproduce la contestación de traslado esgrimida a la firma aseguradora. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

VIII.- A continuación, se elevan los autos a esta Sala “F” y con posterioridad se llaman autos a sentencia.

IX.- Que, las actuaciones SIGEA 12206-6479-2009 se inician a fs. 1 con una multinota. A fs. 2 se agrega la declaración jurada para la cancelación y/o aprobación técnica de importaciones temporales. A fs. 6/10 se agrega el despacho de importación 09073IT14000082K. A fs. 11 se agrega el ctit 05062/2008. A fs. 38/39 obra agregada la determinación de multa y tributos.A fs. 41 luce agregada con fecha 28/12/2015 la instrucción a sumario y corrida de vista. A fs. 43 luce agregada la consulta de garantía global. A fs. 45 se agrega el sicnea de otorgamiento de vista notificado en fecha 21/09/2021. A fs. 46 obra consulta de juicios. A fs. 47/56 la aseguradora se presenta y formula descargo. A fs. 57/65 contesta vista la firma importadora. A fs. 66 obra copia del registro de infractores. A fs. 68 obra liquidación de multa y tributos. A fs. 69, en fecha 15/10/2021, se tiene por presentada a la firma importadora y a la firma aseguradora. A fs. 70/77, luce agregada la resolución RESOL-2021-7238-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA de fecha 9/11/2021. A fs. 78 ,79 y 80 se agregan SICNEAS notificando la resolución aquí apelada a la importadora, a la aseguradora y a Miguez Adrian Marcelo en fechas 03.03.2022,03.03.2022 Y 07.03.2022, respectivamente. A fs. 81/83 se presenta la firma aseguradora y acredita la presentación del recurso de apelación frente a este Tribunal.

X.- Que, corresponde tratar la nulidad del auto de apertura de sumario opuesta por la co-actora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA.

Que resulta de las actuaciones que con anterioridad a la apertura de sumario, se aforó la mercadería (ver fs.29) y se practicó liquidación de multa y tributos (ver fs. 38/39).

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 necesaria para su procedencia la demostración de un perjuicio concreto al derecho de defensa de quien la invoca, lo que no acontece en el caso. En consecuencia considero que el auto de apertura es válido, por lo que corresponde rechazar el plante o de las co-actoras en este sentido.

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 co-actora en este sentido.

XI.- Que, ello así, corresponde analizar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y percibir tributos opuesto por las co-actoras.

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, conforme lo dispuesto en los arts. 934 y 935 del CA, la acción del Fisco para imponer penas prescribe por el transcurso de cinco años, plazo que comienza a computarse desde el 1° de enero del año siguiente a la fecha de comisión infracción imputada (22.01.2010). Siendo ello así, el plazo de prescripción comenzó a correr el 01/01/2011 y vencía el 31/12/15.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 937, inc. a), del CA *"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, conforme surge de fs. 41 de las actuaciones administrativas, el curso de la prescripción penal se interrumpió el 28.12.15 con el dictado de la instrucción de sumario, comenzando a correr el nuevo plazo quinquenal el 29.12.15.

Que, debe tenerse presente que el art. 17 de la Ley 27.562 dispone que se suspende con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para, en lo que aquí interesa, percibir la pena.

Que, en consecuencia, el plazo de la prescripción penal habría operado el 29.12.21; por lo que habiéndose dictado la Resolución apelada el 09.11.2021, no se encuentra prescripta la acción del fisco para imponer la multa en trato.

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

XII.- Que, corresponde ahora tratar el planteo de prescripción tributaria.

Que, el art. 803 del C.A. establece: *"Prescríbese por el transcurso de CINCO (5) años la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera"* y el art. 804 dispone: *"La prescripción de la acción a que se refiere el artículo 803 comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado. No obstante: a) cuando el hecho gravado constituyere un ilícito y no pudiere precisarse la fecha de su comisión, la prescripción comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de sus constatación; b) cuando se tratare de tributos que debieren exigirse como consecuencia del incumplimiento de una obligación impuesta como condición del otorgamiento de un beneficio tributario, la prescripción comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha de dicho incumplimiento o, en caso de no poder precisársela, al de la fecha de su constatación."*

Que, el art. 805 inc. a) del CA establece: *"La prescripción de la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera se suspende en los siguientes supuestos: a) Desde la apertura del sumario, en la causa en que se investigare la existencia de un ilícito aduanero, hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión"*

Que, no se encuentra discutido en autos que el vencimiento del plazo otorgado para la regularización de la mercadería temporariamente mediante el DIT 09073IT14000082K operó el 22/01/2010.

Que, en consecuencia, comienza el cómputo de la prescripción tributaria el 01/01/11 y de no mediar causales suspensivas ni interruptivas del curso de la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos, la misma opera el 31/12/15.

Que, habiéndose dictado el auto de apertura de sumario el 28.12.15 -ver fs. 41 de las actuaciones administrativas-, se encuentra suspendido el curso de la prescripción tributaria *"hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión"*- conforme art. 805, inc. a), del C.A. La resolución se dictó el 09/11/2021.

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

XIII.- Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver la procedencia de la multa y de los tributos reclamados por la falta de reexportación en término de la mercadería importada en forma temporaria mediante la destinación DIT 09073IT14000082K.

Que, mediante dicha destinación, oficializada el 26.01.2009 ante la Aduana de Ezeiza, la firma KING MARINE SA documentó en los términos del Decreto 1330/04-A6 la importación temporaria de 232,20 metros de mercadería clasificada en la PA SIM 7312.10.90.157C, mediante el ítem 1 y de 44 unidades de mercadería clasificada en la PA SIM 7326.90.00.900J con el ítem 2

En tales condiciones, se concedió el libramiento con fecha 27/1/2009 y se autorizó la permanencia de la mercadería importada temporariamente por un plazo de 360 días, cuyo vencimiento operó el 22/01/2010.

Que al no existir constancias del cumplimiento total de la obligación contraída al efectuar la importación temporaria el servicio aduanero consideró incumplida la obligación de reexportar la totalidad de la mercadería, y dispuso la instrucción de sumario administrativo, imputándole a la importadora la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del CA, oportunidad en que, asimismo se reclamó el pago de los tributos adeudados.

Que, en virtud de lo actuado en las actuaciones administrativas se dictó la Resolución RESOL-2021-7238-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, aquí apelada.

Que el artículo 250 del CA establece que: "La destinación de importación temporaria es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer con una finalidad y por un plazo determinado dentro del territorio aduanero, quedando sometida, desde el mismo momento de su libramiento, a la obligación de reexportarla para consumo con anterioridad al vencimiento del mencionado plazo ". Es decir, que la obligación fundamental establecida por el régimen de importación temporaria para los beneficiarios del mismo, es la reexportación de la mercadería dentro del plazo otorgado al efecto.

Que, en cuanto a las transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, el art. 970 del CA sanciona al que "no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del otorgamiento del régimen de importación temporaria".

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

Que, como se dijo, la destinación involucrada en autos fue documentada en los términos del Decreto 1330/04 -que establece el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial- en virtud del cual la mercadería que se importa para ser sometida a un proceso industrial, debe ser exportada a consumo bajo la nueva forma resultante dentro del plazo de un año, prorrogable por otro plazo igual.

Que las resoluciones aduaneras vigentes a la fecha de registro del DIT que nos ocupa -Res. ANA 127/92 y sus modificatorias-, concretan en detalle la manera de demostrar por los beneficiarios del régimen, el cumplimiento de la obligación de reexportar la mercadería, determinando las declaraciones, datos y requisitos que deben aportarse al efecto, así como la forma en que deben imputarse y descargarse dichos insumos al momento de la presentación de los respectivos PE.

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

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

Que en los CTC debe individualizarse tanto la posición arancelaria del insumo importado en forma temporaria como la del producto para el cual el mismo es emitido. De esta manera, el certificado describe cuál es la mercadería a exportar e indica expresamente su posición arancelaria.

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

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

Que, en dicho sentido, cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos "Medefin SA", sentencia del 01/10/91).

XIV.- Que, en esta instancia, se abre la causa a prueba y mediante PV-2024-51015567-APN-VOCXVIII#TFN, se da por decaído el derecho a la co-actora ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS SA, a producir la prueba informativa del acápite 2) ofrecida por ella.

Que del análisis de las actuaciones administrativas y de los presentes actuados no surge documentación alguna que corrobore el cumplimiento del régimen temporal al cual la importadora se ha adherido.

Que, como quedó expuesto, la importadora tiene la obligación de presentar los documentos aduaneros que acrediten la exportación para consumo en término de la mercadería (permisos de embarque y CTC, según el caso), los cuales no pueden suplirse con las impresiones SIM, ni con el detalle del Seguimiento de Destinaciones Suspensivas.

Que la falta de una adecuada declaración y correcta documentación de la reexportación de la mercadería importada temporariamente por las co-actoras, a cuyo cargo se encontraba esa prueba, obliga a confirmar la condena respecto a a la mercadería ingresada al amparo de la destinación temporal 09073IT1400082K, debiendo

confirmarse la multa impuesta a la co-actora Kinge Marine S.A.

XV.- Que, en caso de que ocurra el vencimiento del plazo de permanencia sin cumplirse con la obligación de regularizar la situación de la mercadería importada temporalmente genera la aplicación 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.

Que, a los efectos de la determinación de los tributos, corresponde señalar que la liquidación tributaria practicada en las actuaciones administrativas a fs. 68, fue realizada según el fallo CLADD ITA SA (TF 22343-A) c/ en DGA resol 2590/06 (Expte 604155/01) s/ DIRECCION GENERAL DE ADUANAS.

Que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente, la obligación tributaria a cargo de la actora en concepto de **derechos de importación, tasa de estadística e IVA** emergente del DIT asciende a la suma de CUATRO MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y TRES DOLARES ESTADOUNIDENSES CON 60/100 (U$S 4.693,60) -conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, con más los intereses del art. 794 del CA desde el 05.10.2021 (fecha de notificación de corrida de vista: 21.09.2021) hasta la fecha de efectivo pago.

Que ello es así, toda vez que:

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

(ii) el dictado del art. 20 de la ley 23.905 debe interpretarse de modo armónico con las normas especiales previas del CA, no derogadas por dicha ley y que continúan vigentes, y que se aplican a los supuestos específicos que gobiernan. Vale remarcar que esta es la interpretación correcta del ordenamiento normativo, dado que en nuestro sistema jurídico no se admite: *la derogación tácita de normas*; *no se presume la imprevisión del legislador* y *todas las normas vigentes deben interpretarse armónicamente,* siendo esta última la modalidad que debe prevalecer sobre aquellas cuyo resultado es la destrucción de unas contra otras, por simple vía interpretativa del magistrado.

(iii) afirmar que fue a partir del dictado del art. 20 de la ley 23.905 que los derechos de exportación e importación empezaron a determinarse en dólares resulta una aserción errónea, divorciada de la realidad fáctica (comercial) y normativa (aduanera del comercio exterior) que se pretende captar. *Aunque sorprenda tener que recordarlo*, las obligaciones de comercio exterior se contraen en dólares y, en consecuencia, los tributos anejos a dichas obligaciones, como accesorios de ellas, también se determinaron siempre en esa moneda (con independencia de las franquicias de los diferentes estados para cancelarlos en moneda nacional). Efectivamente, que los arts. 638 inc. e) y 639 del CA establecieran, **en 1981**, cuál era el tipo de cambio aplicable a supuestos específicos de determinación de derechos de importación (i.e. los emergentes de un sumario infraccional) se debía precisamente a que dichas obligaciones se determinaban en dólares en **1981**, diez años antes de que, en **1991**, ello se *aclarara* por el legislador mediante el art. 20 de la ley 23.905, dictada preventivamente por la inminente sanción de la ley de convertibilidad 23.928. En tal sentido, resulta lisa y llanamente antojadiza la tesis de que el art. 20 de la ley

23.905, por aclarar que los tributos aduaneros se determinan en dólares, modificara o alterara el alcance de dos normas vigentes del CA; justamente porque esas dos normas, por su propio contenido -fijación del tipo de cambio aplicable- desde su misma concepción y sanción en 1981, operaban sobre la realidad comercial y legal de que los tributos aduaneros se determinan en dólares, no pudiendo ello verse alterado en su alcance por una ley que simplemente aclaró o consignó tal realidad comercial y jurídica operante desde siempre.

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

XVI.- Que, con relación a la responsabilidad de la aquí co-actora ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTÍAS SA, cabe señalar que mediante la póliza N° 1018112 -emitida el 21-01-09- cuya copia obra agregada en IF-2023-117232318-APN-DTD#JGM e IF-2023-117232509-APN-DTD#JGM de los presentes actuados, garantizó el pago de los tributos emergentes del DIT referido ut supra, hasta el importe de CINCUENTA MIL PESOS ($50.000), con más lo que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A.

Que, conforme surge de las condiciones particulares de la póliza: *"Queda especialmente convenido que el Asegurador responderá con los mismos alcances y en la misma medida en que resulte obligado el tomador o proponente de acuerdo a las leyes o reglamentaciones aduaneras vigentes, causa eficiente del presente seguro y que la suma máxima fijada en el párrafo anterior no comprenderá a los intereses previstos en los artículos 794 y 797 del referido Código, los cuales deberán abonarse aún en el caso que excedieran la misma"* -ver fs. 7 de las actuaciones administrativas-.

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

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reafirmado que el seguro de caución es un contrato de garantía cuya finalidad es garantizar a favor del tomador, y ello de manera expeditiva, habida cuenta del origen de esta figura, que aparece como sustituto de una caución real en poder del comitente (fallos 321:3334) (Cfme. C.N.A.C.A.F Sala III "Aseguradora de Créditos y Garantías SA" sent. del 14-12-01).

Que de la naturaleza jurídica del seguro de caución y de las condiciones generales resulta que una vez formulado el cargo o existiendo resolución firme que establezca la responsabilidad el Tomador y el monto, la DGA tendrá derecho a requerir del Tomador o del Asegurador el pago pertinente (art. 3). Los derechos que corresponde a la

AFIP contra el Tomador, en razón del siniestro cubierto por la póliza, se transfieren al Asegurador hasta el monto de la indemnización pagado por éste (art. 4).

La Aduana en su carácter de asegurado frente al incumplimiento de la obligación por parte del tomador del seguro tiene acción directa contra el asegurador, por lo que en el caso la firma ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA es responsable de la obligación tributaria relativa a la mercadería no regularizada hasta la suma de CINCUENTA MIL PESOS ($50.000) o el importe de los tributos si este último resultare menor, ello con más los intereses devengados. Ello, con más los intereses del art. 794 del C.A.

XVII.- Los intereses deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación de la corrida de vista a las aquí co-actoras que data, del 21.09.2021 (ver fs. 44/45 de las actuaciones administrativas), es decir desde el 05.10.2021 hasta la fecha de efectivo pago.

Por ello, **VOTO POR**:

1.-Confirmar la Resolución RESOL-2021-7238-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12206-6479-2009, en cuanto condena a la firma KINGE MARINE SA al pago de una multa cuyo monto asciende a DIECISIETE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS CON CINCUENTA CENTAVOS ($17.868,50) con costas a la co-actora KINGE MARINE SA.

2.- Confirmar el reclamo tributario cuyo monto asciende a la suma de CUATRO MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y TRES DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SESENTA CENTAVOS DE DÓLAR. (usd 4693,60), con más los intereses del art. 794 del CA desde el 05.10.2021 hasta la fecha de efectivo pago, con costas a las co-actoras.

3.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS SA es el de CINCUENTA MIL PESOS ($ 50.000), importe que fuera garantizado mediante póliza N° 1018112 - o el importe de los tributos si este último resultare menor, ello con más los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

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

II.- Que en relación al agravio de la firma importadora vinculado a la prescripción de la acción del Fisco Nacional para exigir la multa objeto de autos, 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 (sentencias del 18/10/73 in re “Guillermo Mirás S.A.C.I.F. y del 12/11/74 en autos “Linch, Mauricio s/ recurso de queja”), 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).

Por último, 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".

III.- Que, bajo tales premisas, 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).

IV.- 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).

V.- Que, por lo tanto, resulta ajustado a derecho concluir en que la pretensión fiscal 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” (1/1/2014).

Por último, cabe precisar que la doctrina sustentada por el suscripto con fecha 5/8/2022 in re “Falabella S.A.” no resulta aplicable al sub-lite, toda vez que en la causa de referencia esta Sala había examinado un procedimiento de impugnación -mientras que el presente versa sobre uno infraccional-, donde el agravio de la recurrente se dirigía a cuestionar la suspensión anual del término de prescripción contemplado en el artículo 17 de la ley 26.860 (B.O. 3/6/2013) exclusivamente en materia “tributaria”.

VI.- Que, sentado ello, cabe precisar 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, la 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 precisársela, en la de su constatación.

Por su parte, el artículo 937 del citado cuerpo legal establece que "la prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) El dictado del auto por el cual se ordene la apertura del sumario; b) la comisión de otra infracción aduanera; c) la comisión de un delito aduanero; d) el dictado de la resolución condenatoria en sede aduanera”.

VII.- Que de conformidad con la normativa citada, teniendo en consideración la fecha del vencimiento del D.I.T en cuestión (22/01/2010) y la fecha en que comenzó a correr la prescripción (01/01/2011), cabe destacar que el auto por el que se dispuso la apertura del sumario administrativo, de fecha 28/12/2015 (la ley 22.415 hace expresa referencia al dictado del auto por el cual se ordene la apertura de sumario y no a su posterior notificación, de acuerdo a los términos señalados por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Wonderland” S.R.L., del 12 de mayo de 2009, Fallos: 332:1109), interrumpió el curso de la prescripción de la acción del Fisco para imponer multas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 937, inc. a), de la ley 22.415.

No obstante, no debe perderse de vista que la resolución aduanera apelada en autos fue dictada el 9 de noviembre de 2021 -casi seis años después del auto de apertura de sumario- y notificada el 7 de marzo de 2022, es decir, ambos actos fueron realizados en exceso del plazo quinquenal legalmente previsto en la norma aduanera en debate, no resultando admisible en materia sancionatoria, conforme lo *supra* manifestado, la causal de suspensión contemplada en el artículo 17 de la ley 27.562, por lo que resulta ajustado a derecho declarar la prescripción de la multa impuesta en el artículo 1° de la Resolución aduanera apelada en la litis.

VIII.- Que, asimismo, corresponde analizar la excepción de prescripción tributaria articulada en la litis. En tal sentido, cabe destacar que la resolución apelada en la litis fue dictada el 9 de noviembre de 2021 y notificada recién el 7 de marzo del año 2022 -es decir, en exceso del plazo legal y cuando el curso de la prescripción había

fenecido-, por lo que los agravios de la parte actora encuentran respuesta adecuada en el voto emitido por el suscripto in re “EX-2019-112544550- ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S A”, del 3 de febrero de 2022, IF-2022-10838655-APN-VOCXVIII#TFN y “EX-2022-71387564- -APN-SGASAD#TFN-MERISANT ARGENTINA S.R.L.”, del 7 de septiembre de 2023, entre muchos otros; siendo que dicha solución es la más adecuada, considerando el marco fàctico de excepción que se desprende de la litis -por lo que no procede adoptar la presente doctrina de modo automático y sin merituar el contexto temporal propio de cada causa a otros procesos que tramitan por ante este Tribunal-, en aras de preservar la integridad del derecho de defensa en juicio previsto en los artículos 8 del Pacto de San José de Costa Rica y 18 de la Constitución Nacional; siempre teniendo en consideración que a los efectos de la interpretación de una norma tributaria aduanera deben aplicarse en debida forma todos los principios y garantías que rigen en nuestra Constitución Nacional y en los Tratados de Derechos Humanos con jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22 C.N.).

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

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

XI.- Que, además, 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 las firmas recurrentes son personas jurídicas con fin de lucro y no personas físicas.

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.

XII.- Que, por último, 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 638, inciso e), y 639 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 importación 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.

XIII.- 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 638, inciso e), y 639 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 638, inciso e), y 639 del Código Aduanero conservan plena operatividad también en materia cambiaria.

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

XIV.- 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 638 —inc. e)— y 639 del Código Aduanero, en tanto normas específicas aplicables a los supuestos de incumplimiento del régimen de importación 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 638 —inc. e)— y 639 del citado cuerpo legal; siendo que dicha conclusión -huelga reiterar- no se comparte.

XV.- Que ello es así, pues el argumento fundado en la pretendida especialidad de los artículos 638 —inc. e)— y 639 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.

XVI.- Que, por las razones que seguidamente expondré, entiendo que dicha reforma alteró el sistema preexistente, extremo que impide atribuir a los artículos 638 —inc. e)— y 639 del Código Aduanero el mismo alcance que tenían bajo el régimen originario.

Bajo tales premisas, corresponde destacar que los artículos 638, inciso e), y 639 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, 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 638, inciso e), y 639 y concordantes, 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.

XVII.- 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 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 639 del Código Aduanero, referido, en el supuesto contemplado por el artículo 638, inciso e), al vencimiento del plazo acordado para la reexportación.

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 638, inciso e), y 639 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.

XVIII.- Que, en ese nuevo contexto normativo, los artículos 638 y 639 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 639 cumplía en materia cambiaria dentro del sistema originario.

XIX.- Que, en tales condiciones, no resulta posible atribuir a la regla contenida en el artículo 639 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.

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.

XX.- 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 638, inciso e), y 639 del Código Aduanero.

Que, por ello, la solución propiciada por el voto que antecede no puede ser compartida.

XXI.- 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 reexportación de la mercadería importada temporariamente, conforme a lo previsto por los artículos 638, inciso e), y 639 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 638, inciso e), y 639 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.

XXII.- 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 638, inciso e), y 639 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 638, inciso e), y 639 del Código Aduanero, cuestión que será examinada seguidamente.

XXIII.- Que la inconsistencia de la construcción analizada se advierte con particular claridad cuando se examina la función que cumplen los artículos 638, inciso e), y 639 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.

XXIV.- Que, en el supuesto aquí examinado, incumplimiento del régimen de destinación suspensiva de importación temporaria, el artículo 639 del Código Aduanero remite expresamente a la fecha prevista en el artículo 638, inciso e), esto es, al vencimiento del plazo acordado para la reexportación de la mercadería importada 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 639. 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 reexportación.

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 reexportación, sin que la determinación de su contenido económico dependa de acontecimientos posteriores vinculados al momento de su cancelación.

XXV.- 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 638 y 639 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 639 del Código Aduanero, pues presupone una forma distinta de determinación monetaria de la obligación tributaria.

XXVII.- Que lo expuesto no implica desconocer la vigencia de los artículos 638, inciso e), y 639 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 reexportación de la mercadería importada 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 638, inciso e), y 639 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 23905.

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.

XXVIII.- 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 638, inciso e), y 639 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.

XXIX.- 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, no resulta jurídicamente conciliable.

XXX.- 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.

XXXI.- 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 la Resolución RESOL-2021-7238-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12206-6479-2009, en cuanto condena a la firma KING MARINE S.A. al pago de una multa cuyo monto asciende a DIECISIETE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS CON CINCUENTA CENTAVOS ($17.868,50) con costas a la co-actora KINGE MARINE S.A.

2.- Confirmar el reclamo tributario cuyo monto asciende a la suma de CUATRO MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y TRES DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SESENTA CENTAVOS DE DÓLAR. (U$D 4.693,60), con más los intereses del art. 794 del CA desde el 05.10.2021 hasta la fecha de efectivo pago, con costas a las co-actoras.

3.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A. es el de CINCUENTA MIL PESOS ($ 50.000), importe que fuera garantizado, mediante póliza N° 1018112 - o el importe de los tributos si este último resultare menor, ello con más los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

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

El Dr. 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 honor a la brevedad.

I.- Alcance de mi adhesión.

Adelanto que comparto la solución propuesta por el Dr. Soria en cuanto rechaza los planteos de nulidad y prescripción articulados por las coactoras, confirma la configuración de la infracción imputada, mantiene la exigencia tributaria derivada del incumplimiento del régimen de importación temporaria y reconoce la responsabilidad de la aseguradora dentro de los límites emergentes de la póliza constituida.

Sin perjuicio de ello, considero oportuno efectuar algunas precisiones en torno al agravio vinculado con el plazo razonable del procedimiento y dejar a salvo mi criterio respecto del tipo de cambio aplicable para la cancelación de la obligación tributaria.

II.- El plazo razonable y la conducta de los interesados.

Coincido en que la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes "Losicer" y "Bossi y García" no conduce en el caso a la solución pretendida por las recurrentes.

Sin embargo, estimo que ello no deriva exclusivamente de la cantidad de años transcurridos entre el inicio y la culminación del procedimiento administrativo, sino de la ausencia de una afectación concreta y verificable al ejercicio del derecho de defensa de las coactoras.

La garantía del plazo razonable no puede analizarse en abstracto ni transformarse en una suerte de sanción automática frente al mero transcurso del tiempo. Por el contrario, exige ponderar las circunstancias particulares de cada caso, la conducta de la Administración, la complejidad de la cuestión debatida y, especialmente, la actuación observada por quienes invocan la garantía presuntamente vulnerada.

Desde esa perspectiva, no puede perderse de vista que KING MARINE S.A. revistió la condición de beneficiaria de un régimen suspensivo excepcional. Tal circunstancia no sólo le permitió acceder a un tratamiento aduanero diferencial sino que también le impuso deberes específicos de diligencia respecto de la regularización de la destinación y de la conservación de los antecedentes necesarios para acreditar su debido cumplimiento.

Quien voluntariamente se acoge a un régimen de excepción no puede desentenderse de la suerte de la operación amparada bajo dicho beneficio y pretender posteriormente trasladar íntegramente a la Administración las consecuencias derivadas de la ausencia de seguimiento de una obligación cuyo cumplimiento le incumbía de manera directa.

Análoga consideración corresponde efectuar respecto de la coactora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., cuya intervención deriva precisamente de la garantía otorgada sobre la operación objeto de autos. Su condición de operador profesional especializado en la cobertura de riesgos aduaneros impide equipararla a un administrado ocasional ajeno a las particularidades del régimen involucrado.

A ello se suma que ambas coactoras fueron debidamente notificadas de la corrida de vista, comparecieron al procedimiento y ejercieron plenamente sus defensas.

En tales condiciones, no advierto que la demora invocada haya producido una lesión concreta susceptible de comprometer el debido proceso ni el derecho de defensa.

La garantía del plazo razonable procura evitar que la inactividad estatal coloque al administrado en una situación de indefensión incompatible con el orden constitucional. No fue concebida para dispensar de sus propias cargas de diligencia a quienes, habiéndose beneficiado de un régimen excepcional y encontrándose en condiciones de resguardar adecuadamente sus intereses, permanecieron pasivos respecto de la operación para luego invocar esa circunstancia como fundamento invalidante.

III.- El tipo de cambio aplicable para la cancelación de la obligación.

Asimismo, considero necesario dejar a salvo mi discrepancia respecto de los fundamentos expuestos por el Sr. Vocal preopinante en relación con el tipo de cambio aplicable para la cancelación de la obligación tributaria.

Comparto la determinación de la deuda tributaria efectuada en autos y su cuantificación en dólares estadounidenses. Sin embargo, estimo que corresponde distinguir entre la determinación del crédito fiscal y la modalidad de su cancelación.

Los arts. 638 inc. e) y 639 del Código Aduanero gobiernan la determinación de la obligación tributaria derivada de la importación para consumo irregular que la ley presume configurada frente al incumplimiento del régimen suspensivo.

Distinta es la cuestión relativa a la forma en que dicha obligación habrá de ser cancelada.

En este aspecto, entiendo aplicable lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905, en cuanto establece que la equivalencia en moneda nacional de los tributos determinados en dólares estadounidenses debe efectuarse conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago.

No advierto incompatibilidad alguna entre ambas regulaciones.

Por el contrario, las normas referidas operan sobre momentos distintos de la relación jurídica tributaria: unas determinan el crédito fiscal y la otra regula la modalidad de su cancelación.

Dicho de otro modo, una cosa es establecer cuánto se debe y otra distinta determinar cuántos pesos resultan necesarios para extinguir válidamente esa obligación.

IV.- Conclusión.

Por las consideraciones expuestas, adhiero parcialmente al voto del Dr. Soria, con el alcance indicado en los considerandos precedentes.

Así lo voto

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

1.-Confirmar la Resolución RESOL-2021-7238-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12206-6479-2009, en cuanto condena a la firma KINGE MARINE SA al pago de una multa cuyo monto asciende a DIECISIETE MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS CON CINCUENTA Y DOS CENTAVOS ($17.868,50) con costas a la co-actora KINGE MARINE SA.

2.- Confirmar el reclamo tributario cuyo monto asciende a la suma de CUATRO MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y TRES DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON SESENTA CENTAVOS DE DÓLAR. (usd 4693,60), con más los intereses del art. 794 del CA desde el 05.10.2021 hasta la fecha de efectivo pago, con costas a las co-actoras.

3.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora ASEGURADORA DE CRÉDITOS es el de CINCUENTA MIL PESOS ($ 50.000), importe que fuera garantizado mediante póliza N° 1018112 - o el importe de los tributos si este último resultare menor, ello con más los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

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

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.06.09 13:16:55 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 11:49:07 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 12:25:58 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 12:26:57 -03:00