República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-58870724-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Junio de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-16500926; MERCEDES-BENZ ARGENTINA S.A.U

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 M. González Palazzo, a fin de dictar sentencia en los autos caratulados "**MERCEDES-BENZ ARGENTINA S.A.U c/ DGA s/ recurso de apelación"; EX-2022-16500926- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2021-6621-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por la Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en fecha 13/12/2021, en la Actuación Nº 12140-338-2010, en cuanto condena a la firma MERCEDEZ-BENZ-ARGENTINA SA. al pago de una multa que asciende a la suma de OCHENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS CON CUATRO CENTAVOS ($87.468,04) y se formula cargo en concepto de tributos a la firma importadora, los cuales ascienden a la suma de VEINTIDOS MIL CIENTO CUARENTA Y TRES DOLARES ESTADOUNIDENSES CON OCHENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR (usd 22.143,81), 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 09001DIR5005644F, con vencimiento el 31/08/2010.

II.- Que mediante RE-2022-16489936-APN-SGASAD#TFN, se presenta, la firma MERCEDEZ-BENZ ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución 2021-6621-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA mencionada ut-supra. Relata los antecedentes del caso. Plantea la nulidad del auto de instrucción de sumario por no cumplir con los requisitos sustanciales de validez exigidos por el art. 1094 del C.A. Cita jurisprudencia. Opone la prescripción de la acción del fisco para imponer penas y para reclamar tributos. Opone la nulidad de la resolución por ser violatoria del art. 7 de la ley 19.549. Sostiene la violación del derecho al debido proceso. Cita al fallo Losicer, Jorge Alberto y otros c. BCRA. Señala la injustificada dilación en la notificación de la resolución condenatoria por parte del servicio aduanero como una suerte de especulación fiscal respecto del valor a percibirse en los conceptos liquidados en dólares, cuando los mismos devengan una tasa de

interés excesiva desde los 10 días posteriores a la fecha de la corrida de vista del sumario, lo cual sucedió en fecha 02/11/2015. Manifiesta que la falta de incorporación de la prueba documental en ocasión del descargo no debería implicar un obstáculo en el camino a la absolución de su mandante. Refiere el cumplimiento de la DIT. Solicita atenuación de la pena por el art. 916 del C.A. Señala que la aplicación de las tasas de interés previstas en las Resoluciones del ME y FP 492/06 y 841/10 de 2% y 3%, respectivamente, resultan excesivas en lo que concierne a actualizaciones de deudas tributarias fijadas en dólares. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución condenatoria, con costas.

III.- Que mediante IF-2022-41701884-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 violación al derecho de defensa no se evidencia toda vez que la instrucción sumarial y la corrida de vista fueron notificadas a la actora quien contesto la vista oportunamente. Refiere que resulta totalmente necesario que exista un perjuicio concreto al derecho de defensa de la misma. Sostiene que no existe parte alguna del Código Aduanero que refiera a la nulidad del auto de apertura de sumario por el faltante de uno de los elementos descriptos en el art. 1094 del C.A. Señala que la liquidación tributaria fue practicada por la Aduana motivo por el cual no le asiste razón a la actora al sostener la inexistencia de la misma. Manifiesta que el accionar del servicio aduanero se ajustó a los plazos establecidos por el Código Aduanero. Sostiene que el plazo de prescripción finalizaría el 02/11/2020, lo cual no ha sucedido en virtud del art. 17 de la ley 27.562. Afirma el incumplimiento del régimen. Señala que respecto a la graduación de la multa, no es la actora la que tiene la facultad de determinar los montos de las multas impuestas toda vez que dicha potestad está reservada únicamente a la DGA. Respecto a los intereses remite al Código Aduanero y refiere a la función a cargo de su mandante de la renta fiscal y el principio de indisponibilidad del crédito público. 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-2022-55624249-APN-VOCXVIII#TFN, se tiene por contestado el traslado y mediante PV-2023-13660440-APN-VOCXVIII#TFN, se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas.

V.- Que, mediante la PV-2023-27509211-APN-TFN#MEC se abre a prueba la causa y se ordena librar oficios. En IF-2023-59506088-APN-SGASAD#TFN, obra la contestación de la Sección Trámites de Oficios Aduaneros con resultado negativo y por la PV-2024-44516839-APN-VOCXVIII#TFN se da por decaído el derecho a producir la prueba faltante. Con posterioridad, se certifica la prueba, se elevan los autos a la Sala F y pasan a sentencia.

VI.- Que, las actuaciones SIGEA 12206-6479-2009 se inician a fs. 1 con el acta de denuncia N° 11001001387. A fs. 3 obra sobre contenedor. A fs. 11 luce el aforo de la mercadería. A fs. 12 se agrega la liquidación de multa y tributos. A fs. 14 luce la determinación de multa y tributos. A fs. 15/16 con fecha 02.11.15 se instruye a sumario y se corre vista. A fs. 16 luce agregado SICNEA que notifica la corrida de vista en fecha 15.05.2020. A fs. 17/33 contesta vista la actora. A fs. 42 luce agregada liquidación de multa y tributos. A fs. 43/48, en fecha 26.10.2021 se dicta la resolución RESOL-2021-6621-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA aquí apelada. A fs. 49 se agrega notificación SICNEA de fecha 01.02.2022. A fs. 50/51 se comunica la apelación ante este Tribunal.

VII.- Que, corresponde tratar la nulidad del auto de apertura de sumario opuesta por la actora.

Que resulta de las actuaciones que con anterioridad a la apertura de sumario, se aforó la mercadería (ver fs. 11) y se practicó liquidación de multa y tributos (ver fs. 12).

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 la actora 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 actora en este sentido.

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

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

Que, 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 (31.08.2010). 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. 15 de las actuaciones administrativas, el curso de la prescripción penal se interrumpió el 02.11.15 con el dictado de la instrucción de sumario, comenzando a correr el nuevo plazo quinquenal el 03.11.15

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 03.11.21; por lo que habiéndose dictado la Resolución apelada el 26.10.21 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.

IX.- 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 importada temporariamente mediante el DIT 09001DIR5005644F operó el 31.08.2010

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 02.11.15 -ver fs. 15 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 13.12.21 y se notificó el 01.02.2022- ver SICNEA

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

X.- Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver la procedencia de los tributos reclamados por la falta de reexportación en término de la mercadería importada en forma temporaria mediante la destinación DIT 09001DIR5005644F.

Que, mediante dicha destinación, oficializada el 31.08.2009 ante la Aduana de Capital, la firma MERCEDES BENZ ARGENTINA SA documentó en los términos **Régimen de Aduana en Factoría**, la importación temporaria de 627 unidades de mercadería clasificada en la PA SIM 8708.29.93.000K, mediante el ítem 1 y de 640 unidades de mercadería clasificada en la PA SIM 8708.29.99.990J 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 31.08.2010.

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-2021-6621-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 Dec.688/02- que establece el régimen de Aduana en Factoría en virtud del cual las empresas pueden ingresar insumos y bienes importados al país sin pagar impuestos aduaneros al momento del ingreso. Los tributos se postergan o eximen dependiendo del destino final de la producción.

Que las resoluciones aduaneras vigentes a la fecha de registro de la **Declaración de Importación Suspensiva en RAF al arribo con documento de transporte** que nos ocupa -Res. 688/2002 RG. AFIP 1673/2004 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, 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).

XI.- 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 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 adhirió

Que la falta de una adecuada declaración y correcta documentación de la reexportación de la mercadería importada temporariamente por la actora, a cuyo cargo se encontraba esa prueba, obliga a confirmar la condena respecto a a la mercadería ingresada al amparo de la destinación temporal 09001DIR5005644F, debiendo confirmarse la multa impuesta a la importadora MERCEDES BENZ ARGENTINA SA.

XII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde pronunciarse respecto de la graduación de la multa, de la que se agravia la actora.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 915 del C.A. *"Las penas serán graduadas en cada caso según las circunstancias, la naturaleza y gravedad de las infracciones y los antecedentes del infractor."*

Que, se considera *reincidente el que habiendo sido condenado por resolución firme por una infracción o delito aduanero cometiere una nueva infracción* -art. 927 del C.A.-

Que, en el caso, corresponde desestimar el agravio relativo al quantum de la multa, toda vez que la condena ha sido impuesta en el mínimo legalmente establecido, ello máxime cuando la sumariada incurrió en la infracción endilgada al incumplir las obligaciones inherentes al régimen de importación temporal al que voluntariamente se sometiera.

XIII.- 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. 42, 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 VEINTIDOS MIL CIENTO CUARENTA Y TRES DOLARES ESTADOUNIDENSES CON 81/100 (U$S 22.143,81) -conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, con más los intereses del art. 794 del CA desde el 01.06.2020 (fecha de notificación de corrida de vista: 15.05.2020) 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.

XIV.- Que, finalmente, 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.

Por ello, **VOTO POR**:

1.- Confirmar la Resolución RESOL-2021-6621-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA SIGEA 12140-338-2010, en cuanto condena a la firma MERCEDES BENZ ARGENTINA SA al pago de una multa cuyo monto asciende a OCHENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS CON CUATRO CENTAVOS ($87.468,04).

2.- Confirmar el reclamo tributario cuyo monto asciende a la suma de VEINTIDOS MIL CIENTO CUARENTA Y TRES DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON OCHENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR. (usd 22.143,81), con más los intereses del 794 del C.A.

3.- Costas a la actora.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial al voto que antecede; todo ello sin perjuicio de la opinión del suscripto en materia prescriptiva y de morigeración de las tasas de interés, la que deviene minoritaria en el seno de esta Sala “F”, por lo que no corresponde su tratamiento, por razones de celeridad y economía procesal. Asimismo, planteo mi disidencia con la solución propiciada por el Vocal preopinante en lo que respecta a la incidencia que corresponde atribuir al artículo 20 de la Ley Nº 23.905 sobre el régimen originariamente previsto por los artículos 638, inciso e), y 639 del Código Aduanero.

Que, en efecto, el voto que antecede 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.

Que la cuestión controvertida exige determinar el alcance que corresponde atribuir al artículo 20 de la Ley Nº 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.

Que, 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 Nº 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.

II.- Que el criterio adoptado 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 Nº 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 Nº 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.

Que, sin embargo, no comparto tal conclusión, 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. Ello es así, pues el carácter general o especial de una norma no se define por la amplitud temática de la ley en la que se inserta, sino por el aspecto concreto de la realidad jurídica que regula.

Que, desde esa perspectiva, si bien la Ley Nº 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 Nº 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.

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.

III.- 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 Nº 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 no distinguir entre el plano de la realidad económica —en la cual las operaciones de comercio exterior pueden celebrarse en moneda extranjera— y el plexo normativo de la determinación tributaria, que bajo el régimen originario del Código Aduanero se estructuraba en moneda nacional.

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 Nº 23.905.

Que una cosa es la utilización del dólar estadounidense como moneda de valoración, referencia comercial o unidad de cuenta dentro de la operatoria del comercio internacional, y otra distinta 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 Nº 23.905.

IV.- 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 Nº 23.905.

Que, no obstante, ese presupuesto normativo fue sustancialmente alterado por el artículo 20 de la Ley Nº 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.

V.- 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 Nº 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.

Que, en tales condiciones, no resulta posible atribuir a la regla cambiaria contenida en el artículo 639 del Código Aduanero el mismo alcance que poseía con anterioridad a la reforma introducida por la Ley Nº 23.905, pues el presupuesto normativo sobre el cual dicha disposición operaba ha sido sustancialmente modificado por el legislador.

VI.- 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 Nº 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.

VII.- 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 Nº 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 los precedentes "Editorial Perfil" (12/8/2008), "Bridgestone Firestone Argentina S.A." (27/4/2010), "Volkswagen Argentina S.A." (23/8/2011) y "Compañía Argentina de Seguros La Mercantil Andina S.A." (15/10/2020), así como del dictamen emitido por la Procuradora Fiscal, Dra. Laura Monti, en esta última causa (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 Nº 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 Nº 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.

VIII.- 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 Nº 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.

IX.- 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 Nº 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 Nº 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 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 Nº 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 Nº 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 Nº 23.905 regularía exclusivamente el importe en moneda nacional necesario para extinguir

la obligación tributaria, pues, como se ha analizado en el considerando anterior, 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 Nº 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 Nº 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.

X.- 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.

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.

Que, por el contrario, el régimen instaurado por el artículo 20 de la Ley Nº 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 de la Ley Nº 23.905 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.

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 Nº 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 Nº 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 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 Nº 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 Nº 23.905.

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.

XI.- 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.

XII.- 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.

Que, en virtud de lo expuesto, **VOTO** por:

1.- Confirmar la Resolución RESOL-2021-6621-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA SIGEA 12140-338-2010, en cuanto condena a la firma MERCEDES BENZ ARGENTINA SA al pago de una multa cuyo monto asciende a OCHENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS CON CUATRO CENTAVOS ($87.468,04).

2.- Confirmar el reclamo tributario cuyo monto asciende a la suma de VEINTIDOS MIL CIENTO CUARENTA Y TRES DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON OCHENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR. (usd 22.143,81), con más los intereses del 794 del C.A.

3.- Costas a la actora.

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:

I.- En primer término, y por razones de método, habré de remitirme a la descripción del marco fáctico y probatorio de la presente que pormenorizadamente plasma el Dr. Juan Manuel Soria en su voto.-

II.- Alcance de mi adhesión.

Comparto la solución propiciada por el Sr. Vocal instructor en cuanto confirma la procedencia de la exigencia tributaria y determina la obligación fiscal derivada de los hechos sometidos a juzgamiento.

Sin embargo, discrepo respetuosamente con los fundamentos desarrollados en lo que respecta al tipo de cambio aplicable para la cancelación de la acreencia fiscal.

III.- 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.

Comparto plenamente la cuantificación de la obligación tributaria efectuada en el voto preopinante, en tanto surge de la aplicación de las normas específicas del Código Aduanero que regulan el nacimiento del tributo, la configuración del hecho imponible y la determinación de la deuda.

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 en que se produjo el hecho imponible o al tiempo en que se determinó el crédito fiscal.

IV.- 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 y que, cuando corresponda su cancelación en moneda nacional, la equivalencia deberá efectuarse conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al 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 diferentes de una misma relación jurídica.

Mientras las disposiciones del Código Aduanero permiten establecer cuánto se adeuda, el artículo 20 de la ley 23.905 regula cómo debe cancelarse esa obligación cuando el pago se efectúa en moneda nacional.

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

Las normas gobiernan momentos distintos del fenómeno tributario y, precisamente por ello, pueden coexistir armónicamente.

V.- La doctrina de la Corte Suprema.

Esta inteligencia encuentra adecuado sustento en la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Volkswagen Argentina S.A. (TF 22.179-A) c/ D.G.A.”.

En dicho precedente, el Alto Tribunal reconoció la operatividad del artículo 20 de la ley 23.905 respecto de los tributos que gravan operaciones de importación y exportación, distinguiendo claramente entre la determinación de la obligación tributaria y la conversión a moneda nacional necesaria para su cancelación.

A mi juicio, esta interpretación permite armonizar adecuadamente las disposiciones del Código Aduanero con la legislación posterior, sin necesidad de considerar desplazada ninguna de las normas involucradas.

VI.- La coherencia del sistema.

La interpretación propiciada preserva 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 dólares estadounidenses, resulta conceptualmente difícil sostener, al mismo tiempo, que la cancelación de dicha obligación deba efectuarse mediante una conversión histórica practicada al tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible.

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

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.

VII.- Conclusión.

Por las razones expuestas, adhiero parcialmente al voto del Sr. Vocal instructor en cuanto confirma la exigencia tributaria y determina su cuantía.

No obstante ello, dejo aclarado que, a mi juicio, la cancelación de la 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 la Resolución RESOL-2021-6621-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA SIGEA 12140-338-2010, en cuanto condena a la firma MERCEDES BENZ ARGENTINA SA al pago de una multa cuyo monto asciende a OCHENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS CON CUATRO CENTAVOS ($87.468,04).

2.- Confirmar el reclamo tributario cuyo monto asciende a la suma de VEINTIDOS MIL CIENTO CUARENTA Y TRES DÓLARES ESTADOUNIDENSES CON OCHENTA Y UN CENTAVOS DE DÓLAR. (usd 22.143,81), con más los intereses del 794 del C.A.

3.- Costas a la actora.

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: 2026.06.12 13:03:03 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: 2026.06.12 17:14:46 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: 2026.06.12 17:16:42 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: 2026.06.12 17:17:19 -03:00