República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-95092886-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 29 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-87953323- -APN-SGASAD#TFN; ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. y acum. INDUSTRIAS METALÚRGICAS PESCARMONA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos: " **ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2022-87953323- -APN-SGASAD#TFN y acumulado "INDUSTRIAS METALÚRGICAS PESCARMONA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación";**

I.- En RE-2022-87952934-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, en cuanto confirma el cargo de u$s 80.982,61 en concepto de tributos más intereses, por no haberse regularizado la mercadería importada temporariamente mediante el DIT 09073IT14002227N. En primer término, plantea la nulidad del auto de apertura de sumario por no cumplir con lo dispuesto en el art. 1094 del C.A. En segundo término, se agravia de la duración del procedimiento. Cita el fallo *"Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA"*. Opone excepción de prescripción de la acción tributaria. Relata que el importe que se le exige a la aseguradora es hasta el límite garantizado en la póliza. Advierte que, que si bien el cobro de las percepciones es improcedente, la determinación del 11% con relación al Impuesto a las Ganancias es incorrecto debiendo ser del 3% conforme el art. 6 de la Resolución n° 3964/95. Se agravia de la tasa de interés aplicable para las deudas en dólares estadounidenses. Solicita se aplique la tasa del 0,83%. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

II.- Por IF-2022-91350299-APN-DTD#JGM se presenta la firma Industrias Metalúrgicas Pescarmona S.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA mediante la cual se la condena al pago de una multa por la suma de 401.504,11 y cargo por tributos, solidariamente con la compañía aseguradora, por la suma de U$S80.982,61 por la presunta infracción al art. 970 del C.A. En primer lugar plantea la prescripción de tributos al considerar que la instrucción de sumario no cumple la función de suspender el plazo de prescripción por no ser notificado y que recién tomo conocimiento cinco años después con la notificación de la corrida de vista. Expresa que se reexportó la totalidad de la mercadería importada temporalmente por el despacho N° 09073IT14002227N mediante los permisos de embarque 10038EC03003124D, 10038EC03006076M, 10038EC03006077N y 0038EC03006075L pero que en los mismos se declaró el CTC N° 06626/2009 y el certificado correcto es CTIT N° 07227/09. En subsidio, impugna la liquidación practicada al ser intimada en una moneda distinta a la del curso legal. Entiende que la liquidación

suplementaria en moneda dólar estadounidense es considerada un sistema de repotenciación de deudas proscripto por las leyes 23.905, 23.928 y 25.561 siendo necesaria una interpretación armoniosa de todas ellas. Ofrece prueba, hace reserva del caso Federal y solicita se revoque la Resolución apelada, con costas

III.- En IF-2022-125550642-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado del recurso que el fuera conferido. Realiza una breve reseña de los hechos. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora. En cuanto al planteo de prescripción tributaria, entiende que no se encuentra prescripta la acción del fisco para exigir los tributos en tanto el auto de apertura de sumario suspendió el computo quinquenal y cita los artículos 804, 805 y 806 del C.A. Sostiene con relación al plazo razonable que como en los presentes autos se discute la procedencia de un reclamo tributario y no penal como los fallos que menciona en su recurso, no cabe aplicar el principio del plazo razonable y cita jurisprudencia al respecto. Expresa que la nulidad opuesta por la actora no tiene razón de ser y ello se debe a que ya la Corte a sentenciado que si existe una instancia posterior que pueda subsanar defectos de procedimientos no vulnera el derecho de defensa y se torna, en todo caso relativa o subsanable. Con relación al fondo, alega que la actora garantizó, mediante una póliza el pago de los tributos por la importación a consumo de la mercadería ingresada mediante la importación temporaria N° 090731IT14002227N; por lo que no habiéndose acreditado la exportación, se configura la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. y la recurrente debe responder por la obligación tributaria hasta el límite de la póliza. Acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Por IF-2025-115169981-APN-DTD#JGM el Fisco contesta el traslado del recurso de la firma importadora, que luego de hacer una negativa genérica, refuta los agravios. Expresa que el planteo de prescripción penal no debe hacerse le lugar por cuanto el tiempo que llevo hasta notificarlo de la corrida de vista tuvo lugar la etapa de investigación de los hechos y además se cumplió con la normativa específica que establece que el dictado del auto de apertura interrumpe el plazo quinquenal. Cita jurisprudencia a los fines del rechazo del plazo razonable esgrimido por la quejosa. Afirma que no se demostró la reexportación de la mercadería importada temporalmente atento a que el CTC involucrado no resuelta aplicable, por lo que tienen su razón de ser la resolución condenatoria. Cita jurisprudencia al respecto. Ofrece prueba, hace reserva del caso Federal y solicita se confirme la Resolución aduanera.

V.- Mediante las PV-2022-128406744-APN-DTD#JGM y PV-2025-115976181-DTD#JGM se tienen por contestado los traslados del recurso de Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. e Industrias Metalúrgicas Pescarmona S.A. y por acompañada las actuaciones administrativas. Por la PV-2025-115976181-DTD#JGM se abre la causa a prueba y se ordena al Fisco que acompañe la póliza 058285 en relación al DIT en cuestión, manda cumplimentada en IF-2025-118082295- APN-DTD#JGM e IF-2025-118082653-APN-DTD#JGM. Posteriormente, se elevan los autos y pasan a sentencia.

VI.- Las actuaciones SIGEA 12206-17612-2010 se inician con la presentación del despachante de aduanas solicitando la liberación de la garantía y acompaña la documentación respaldatoria. A fs. 25 obra el acta de denuncia contra la firma importadora Ind. Metalúrgicas Pescarmona S.A. con relación al DIT 09073IT140002227N por la presunta infracción al art. 970 del C.A. A fs. 29 se realiza el aforo de la mercadería y a fs. 30 luce la liquidación de tributos. A fs. 33 se agrega el acta de denuncia ratificando la anterior y a fs. 38 se instruye sumarios –el 12/12/2016-. A fs. 39 obra la liquidación de multa y tributos. A fs. 41/vta. el 26/12/2021se corre vista a la firma importadora y a la compañía garante “Aseguradora de créditos y garantías S.A.”, notificándose ambas el 11/06/2021. A fs. 45/49 vta. contesta vista la compañía garante y a fs. 55/57 lo hace Ind. Metalúrgicas Pescarmona S.A. A fs. 85 y fs. 86 el servicio aduanero provee dichas presentaciones. A fs. 87 se rectifica la denuncia y acto seguido se agrega print de pantalla de la consulta de Registro de Infractores. Finalmente, a fs. 92/98, se dicta la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA apelada en autos.

VII.- Que, corresponde tratar la nulidad del auto de apertura de sumario opuesta por la coactora Aseguradora de Créditos y Gtías. S.A. en cuanto considera que no cumple con lo normado por el art. 1094 C.A.

Que, ahora bien, resulta de las actuaciones administrativas 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. 30).

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

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

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

Que de la lectura de las actuaciones administrativas, surge que el vencimiento del DIT operó el 20/12/2011, por lo que, el cómputo de la prescripción tributaria comienza el 1º de enero de 2012 y de no mediar causales suspensivas ni interruptivas del curso de la misma opera el 31/12/2016.

Que, habiéndose dictado el auto de apertura de sumario el 12/12/2016 -auto que resulta válido, ver fs. 38 de las actuaciones administrativas-, se encuentra suspendido el curso de la prescripción tributaria "*hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión"*-conforme art. 805, inc. a), del C.A.-.

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

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

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

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

Que, comienza el cómputo de la prescripción de la acción del fisco para reclamarla el 1/01/2012 -vencimiento del DIT 20/12/2011-, y de no mediar causales interruptivas de su curso operaría 31/12/2016.

Que atento a que el 12/12/2016 -ver fs. 38 de las actuaciones administrativas- se instruyó sumario, el curso de la prescripción de la acción de la aduana para exigir la multa comienza a computarse nuevamente a partir del 13/12/2016; por lo que de no mediar ninguna otra causal de interrupción o suspensión de dicho plazo, operaría el 13/12/2021.

Que, asimismo, mediante el art. 17 de la ley 27.562 se dispuso la suspensión *"(…) con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para (...) aplicar multas (...)"* y el art. 18 de la referida ley consagra que dicho plazo queda suspendido entre el 26/08/2020 al 26/08/2021; por lo que habiéndose dictado la Resolución apelada el 9/08/2022 la misma fue dictada dentro del plazo quinquenal.

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

X.- Que con respecto al agravio sobre la dilación en la tramitación del sumario administrativo, y en particular respecto del tiempo transcurrido para tomar conocimiento de las actuaciones y obtener una resolución, lo que configuró una violación de su derecho de defensa y de las garantías del debido proceso consagradas en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, al impedirle ejercer adecuadamente sus derechos dentro de un plazo razonable.

Que en ese sentido, 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 27/04/2016 (ver acta denuncias de fs. 19) en el que dentro de los plazos prescriptivos establecidos por el C.A., 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.

XI.- Que, sentado lo expuesto, a continuación, se debe analizar el fondo; esto es: si la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones SIGEA 12206-17612-2010, mediante la cual se le exige el pago de una multa y tributos a la importadora Industria Metalúrgica Pescarmona S.A. y a la compañía garante Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT N° 09073IT14002227N y el pago de tributos más intereses, resulta ajustada a derecho.

Que el art. 970 del CA sanciona con una multa al que no cumpliere con las obligaciones asumidas como consecuencia del régimen de importación temporaria (arts. 250 y sgtes. del CA) y el pago de los tributos resulta de lo dispuesto en el art. 274 del CA que establece: *"La mercadería que hubiere sido sometida al régimen de importación temporaria se considerará importada para consumo aun cuando su importación se encontrare sometida a una prohibición, en cualquiera de los siguientes supuestos: a) hubiere vencido el plazo acordado para su permanencia sin haberse cumplido con la obligación de reexportar"* el apartado 2 dispone "*...quien hubiere importado temporariamente la mercadería será responsable de las correspondientes obligaciones tributarias, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondiere"*.

Que mediante el DIT N° 09073IT14002227N oficializado el 29/12/2009, se documenta la importación temporaria de 8 unidades de mercadería amparada bajo la PA 9031.80.99.900C "INSTRUMENTO, APARATO Y MAQUINA PARA MEDIDA O CONTROL, NO EXPRESADA NI COMPRENDIDA EN OTRA PARTE DE ESTE CAPITULO; PROYECTORES DE PERFILES", cuyo vencimiento operó el 20/12/2011, al amparo del Decreto 1330/04.

XII.- Que, la coactora "Industria Metalúrgica Pescarmona S.A." afirma que cumplió con las obligaciones del régimen de importación temporal al que se acogió y que el CTC N° 7227/09 tipifica la relación insumo/producto correctamente, pero que por un error de tipeo en el PE 6075L se declaró el CTC N° 6626/09.

Que, ante ello, el Fisco entiende que no se demostró la reexportación de la mercadería importada temporalmente, atento a

que el CTC involucrado no resuelta aplicable.

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

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

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

Que, asimismo, el CTC es e1 documento que establece la relación insumo/producto de manera que, a través de él, la Aduana pueda conocer qué cantidad de los insumos importados en forma temporaria fueron utilizados para producir cada unidad del producto que se reexporta.

XIII.- Que del análisis de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, a fs. 9/11 obra el Certificado de Tipificación y Clasificación (CTC) N° 7227/09 el cual describe cuatro (4) insumos con la PA 9031.80.99 de diferentes códigos –a saber "COD" 80937, 80938, 79651 y 79652- pero ninguno de ellos se encuentran declarados en el DIT 09073IT14002227N.

Asimismo, en la hoja de descarga del PE 10038EC03006075L obrante a fs. 15/18 de las acts. adm., se declaró el CTC incorrecto por lo que no es posible efectuar la descarga de los insumos importados temporalmente por la actora.

Que el C.T.C. no constituye una exigencia meramente formal, sino un instrumento sustancial que permite al responsable colaborar eficazmente con las funciones de control y fiscalización propias del servicio aduanero.

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

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

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

XV.- Que corresponde analizar el planteo de prescripción de la acción del fisco para exigir el pago de IVA formulado expresamente por la coactora "Aseguradora de Créditos y Garantías S.A.".

El impuesto al valor agregado fue sancionado mediante la ley 20.631 (BO: 13.12.1973) sustituyendo al antiguo impuesto a las ventas, que databa de los años '30. Desde el primer proyecto de ley del referido tributo (Dictamen de la Comisión de Reforma Tributaria de la Secretaría de Estado de Hacienda del 12.01.1968) se contempló, dentro del hecho imponible del IVA a las importaciones -art. 2º inc. e) del referido proyecto-. El vigente texto del art. 1º inc. c) de la ley del IVA mantiene la misma redacción del texto originario de la ley aprobada en 1973, estableciendo que se encuentran gravadas

con el IVA *"las importaciones de cosas muebles"*.

Sin entrar en mayores distinciones técnicas sobre las especies de importaciones alcanzadas por el gravamen, no existe duda alguna de que la legislación de fondo que regula el IVA que debe tributar una operación de importación es la vigente ley federal del impuesto (t.o. conf. decreto 280/97).

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

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

Frente a ello, la aplicación de las normas de prescripción de la ley 11.683 tienen como efecto, como se verá, extinguir -en un plazo menor al de las normas de prescripción del CA, conforme la interpretación que le han dado los tribunales- la potestad misma de la Aduana para reclamar el impuesto.

Tampoco puede considerarse inaplicable la ley 11.683 en materia de prescripción del IVA -que es de orden público- por la existencia de un contrato privado entre partes (la póliza de seguro) y porque ese contrato cubra indistintamente todos los tributos que eventualmente se devenguen por la importación irregular, más cuando se encuentra prohibida la renuncia anticipada a la prescripción o su regulación contractual (arts. 116 de la ley 11.683 y 808 del CA, y art. 2533 del Código Civil y Comercial) pudiendo renunciarse solamente a la prescripción ganada (arts. 116 de la ley 11.683 y 808 del CA, y art. 2535 del Código Civil y Comercial). Tampoco el hecho de que la póliza cubra todos los tributos devengados con la importación, incluido el IVA -conforme los arts. 453 inc. c) y 255 del CA- puede provocar que se desplace -o derogue de facto- el régimen de prescripción especial, de orden público, establecido por la ley 11.683 para el referido impuesto, pues la aplicación de tal régimen de prescripción para el IVA no afecta la cobertura integral dispuesta en la póliza.

Todos los elementos antes reseñados hacen a los aspectos de fondo del régimen de importación temporaria y la vinculación del importador y asegurado por la póliza y los tributos que pudieran adeudarse. Nada dicen, ni pueden implicar, sobre el régimen de prescripción de la acción de la Aduana para reclamar el IVA, que constituye uno -el de la ley 11.683- referido a ese aspecto temporal de la acción de reclamo -de orden público-, diferenciado del contenido en el CA que se aplica exclusivamente a los tributos "regidos por la legislación aduanera" (conf. arts. 803, 804, 805 y 806 del CA). No se controvierte, en absoluto, que el importador responde por *todos* los tributos vinculados a la importación irregular (aduaneros e impuestos federales) sino el *período de tiempo* durante el cual la Aduana tiene potestad para reclamar cada uno de esos impuestos, que poseen *regímenes* legales diferenciados de prescripción.

Vale recordar, por último, que el Código Aduanero -más allá del nombre impropio con que se lo bautizó- es una ley federal más (Fallos: 307:317, entre otros) que debe interpretarse de modo integrado y armónico con el resto de las leyes federales que versan sobre las materias que regula; del mismo modo en que tales leyes federales deben interpretarse armónicamente con el Código Aduanero ("CA") en las materias que éste regula. De modo inverso al de autos cuando, por ejemplo, la ley del IVA grava las importaciones, salvo que existiera una definición específica en la ley del IVA,

“importación” se define conforme las regulaciones de fondo del CA; nunca podrá decirse que la ley del IVA no contiene una definición de importación y, por ende, alegar una laguna o integrarla libérrima o pretorianamente, justamente porque se trata de un término jurídico preciso, específicamente regulado en la legislación federal.

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

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

Clarificado lo anterior debe repasarse el íter temporal referido a la DIT 09073IT14002227N. El vencimiento del plazo para reexportar tuvo lugar el 20/11/2011. En consecuencia, en esa fecha, se produjo el devengamiento del IVA que grava la importación a consumo, conforme lo establecido por los arts. 274.1. inc. a) y 274.2 del CA y los arts. 1 inc. c), 4 inc. c), 5 inc. f), 25 y 27 cuarto y quinto párrafo de la ley del IVA (t.o. conf. decreto 280/97). Siendo ello así, el plazo de 5 años con que contaba la Aduana para reclamar el IVA de importación - empezó a correr el 01/01/2012 - art. 57 de la ley 11.683- atento a que el IVA devengado en la importación de noviembre de 2011, debía declararse en la posición correspondiente a dicho mes del año 2011. En consecuencia, la acción del Fisco para reclamar el IVA de importación, correspondiente a la DIT de autos, expiraba el 01/01/2017.

En las actuaciones administrativas no se da intervención a la actora sino hasta el 11/06/2021 que se notifica de la corrida de vista. Nótese que la instrucción de sumario de fecha 12/12/2012 al no ser notificada carece de efecto suspensivo (art. 65 inc. a) de la ley 11.683) en tanto no constituye una “intimación administrativa de pago” del IVA devengado en la importación irregular, conforme lo requiere el art. 65 inc. a) de la ley 11.683. Tampoco resulta aplicable al caso el art. agregado a continuación del art. 65 de la ley 11.683, por no haberse corrido la vista de fs. 41 (apertura del sumario aduanero) dentro de los 180 días previos al 01/01/2017.

En ese entendimiento del asunto, como la Aduana notifica todo lo actuado casi cinco años después de vencido el plazo de prescripción del Fisco para reclamar el impuesto, que operó el 01/01/2017, corresponde, sin más, declarar prescripta la acción de la Aduana para reclamar el IVA de importación, acogiendo favorablemente la pretensión de la parte actora.

XVII.- Que por lo expuesto precedentemente corresponde reliquidar los tributos exigibles en relación a la mercadería del despacho de importación temporal no regularizada, teniendo en consideración la liquidación practicada por el servicio aduanero de fs. 39 de las act adm:

- Base de cálculo de tributo U$S 311.831,40

Der. Importación: 14% **U$S 43.656,40**

Que, en consecuencia, la obligación tributaria emergente del DIT 09073IT14002227N asciende a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CUARENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS CON 40/100 (u$s 43.656,40) en concepto de derechos de importación. Ello con más los intereses del art. 794 del C.A. El tipo de cambio que deberá usarse para el pago en pesos de la obligación tributaria determinada será el histórico de la fecha prevista en los arts. 638 inc. e) y 639 del CA.

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.

XVIII.- Que mediante la póliza 1058285, cuyas copia obra agregada en IF-2025-118082653-APN-DTD#JGM de estos autos, la co-actora “ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTÍAS S.A.” garantizó el pago de tributos emergentes del DIT referido hasta el importe de PESOS UN MILLON DOSCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL ($ 1.287.000), con más intereses (art. 1122 del C.A.) -póliza emitida el 28-12-2009-.

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 IF-2025-118082653-APN-DTD#JGM de autos-.

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 AFIP-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 S.A. es responsable de la obligación tributaria relativa a la mercadería no regularizada hasta la suma de $1.287.000que es el límite de la responsabilidad establecida por su póliza, con más intereses.

XIX.- Que, con relación a la responsabilidad de la co-actora ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A., cabe señalar que mediante la póliza de seguro de caución n° 1058285, cuya copia obra en IF-2025-118082653-APN-DTD#JGM de autos, aseguró a la AFIP-DGA hasta la suma máxima de PESOS UN MILLON DOSCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL ($ 1.287.000), con más la que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A., que resulte obligado a efectuarle la importadora, como consecuencia de la operación de importación temporaria documentada mediante el D.I.T. aquí involucrado, como ya se dijo.

Que, según la reliquidación efectuada por este Tribunal, el monto debido en concepto de tributos asciende a DÓLARES ESTADOUNIDENSES CUARENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS CON 40/100 (u$s 43.656,40) en concepto de Derecho de Importación. Todo ello sin perjuicio de los intereses devengados sobre dicho rubro, hasta la fecha de su total y efectivo pago, en los términos de los arts. 794, 1101 y 1103 del C.A.

Que, en consecuencia, el importe que podrá exigirse a "ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTÍAS S.A." es el monto máximo garantizado mediante la póliza número 1058285; o en su caso, el importe en concepto de tributos adeudados de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CUARENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS CON 40/100 (u$s 43.656,40) conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA-, si este último resultare inferior. Ello, con más los intereses del art. 794 del C.A.

XX.- Que, conforme lo dispuesto en el art. 794 del C.A.: *"Vencido el plazo de DIEZ (10) días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado de dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Estado de Hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales."*

Que las co-actoras se notificaron del auto de la corrida de vista el 11/06/2021 a fs. 43/44 de las actuaciones administrativas; por lo que los intereses se computan desde el 28/06/2021 hasta la fecha del total y efectivo pago.

XXI.- Que, finalmente, corresponde analizar el planteo de la co-actora "ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTÍAS S.A." vinculado a la reducción de la tasa de interés.

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

XXII.- Que, por la forma en que se resuelve no corresponde tratar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

1.- Confirmar la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas 12206-17612-2010, en cuanto le exige a la co-actora INDUSTRIAS METALÚRGICAS PESCARMONA S.A. el pago de una multa de PESOS CUATROCIENTOS UN MIL QUINIENTOS CATORCE CON 11/100 ($401.514,11) por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT 09073IT14002227N con costas a la importadora.

2.- Confirmar parcialmente la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12206-17612-2010 en cuanto se exige el pago de tributos en concepto de derechos de importación, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CUARENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS CON 40/100 (u$s 43.656,40). Ello con más intereses del art. 794 del C.A., los que se computan desde el 28/06/2021 hasta la fecha del total y efectivo pago. Con costas a las coactoras.

3.- Revocar parcialmente la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12206-17612-2010 en cuanto se exige el pago de tributos en concepto de IVA, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES TREINTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS VEINTISEIS CON 22/100 (U$s 37.326,22), con costas por su orden.

4.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. es el de PESOS UN MILLÓN DOSCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL ($1.287.000) –importe que fuera garantizado mediante la póliza n° 1058285-; o el importe de los tributos, si este último resultare menor. Ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos efectuado en el voto que antecede y a lo decidido en el Pto. VII, en cuanto rechaza el planteo de nulidad articulado en la litis.

II.- Que, sentado ello, corresponde entender en el planteo impetrado por las firmas co-recurrentes respecto de la prescripción de la acción del Fisco Nacional (DGA) para exigir tributos.

En tal sentido, corresponde tener en consideración que el curso de la prescripción tributaria fue suspendido por el artículo 17 de la ley n° 26.860, de “Exteriorización voluntaria de la tenencia en moneda extranjera en el país o en el exterior”, publicada en el Boletín Oficial en fecha 3/06/2013, que estableció: “Suspéndase 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 esté 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”. Entendiendo, que el término expresado en la norma “carácter general” abarca a todos los contribuyentes y/o responsables independientemente de si estos se hayan adherido, voluntariamente o no, a dicho régimen (confr. esta Sala “F” in re “Falabella S.A., del 5 de agosto de 2022; voto del suscripto).

Que, asimismo, la AFIP para la aplicación de lo dispuesto en el artículo antes citado, dictó la Resolución General n° 3509/013, que en el artículo 7 expresa: “La suspensión del curso de la prescripción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de esta Administración Federal y para aplicar multas relacionadas con los mismos, así como la caducidad de instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales, prevista con carácter general en el Artículo 17 de la Ley nº 26.860, alcanza a la totalidad de los contribuyentes o

responsables, hayan o no exteriorizado moneda extranjera en los términos del régimen reglamentado por esta resolución general".

En tal sentido, la Procuración General de la Nación en la causa "Banco Columbia S.A. c/ D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo", de fecha 28/06/2019, se pronunció sobre el alcance del referido artículo 7 de la Ley 26.860, dictaminando que: "*…cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, cons. 6° y su cita), y debe darse a las palabras de la ley el significado que tiene en el lenguaje común (Fallos: 302:429), o bien en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 320:2649).*". Además, en cuanto a los debates parlamentarios expresó: "*…forzoso es reconocer que el entrecruzamiento de opiniones y de pluralidad interpretativa que se puede verificar en el marco del debate parlamentario no trasciende la inevitable subjetividad de las personas que lo componen y, por lo tanto, es inhábil para cambiar el sentido de lo expresamente sancionado en la ley, a la que deben –como regla- atenerse los operadores jurídicos (arg. De Fallos: 341:1768).*" *(Cfr. Punto VII, Párrafos 8° y 13°).*

III.- Que, asimismo, corresponde recordar que mediante el Decreto 260/2020 (B.O. 12/03/2020) se amplió la emergencia pública en materia sanitaria establecida por Ley 27.541, en virtud de la Pandemia declarada por la ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE LA SALUD (OMS) en relación con el coronavirus COVID-19, por el plazo de UN año a partir de su entrada en vigor.

En tal sentido, la Administración Federal de Ingresos Públicos estableció mediante Resolución General 1983, sus modificatorias y complementarias, que durante determinados períodos del año no se computen los plazos previstos en los distintos procedimientos vigentes ante ese organismo, vinculados a la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo.

A su vez, la Administración Federal de Ingresos Públicos fijó por Resolución General 4682/2020 del 17/3/20 (B.O. 18/03/20) una feria fiscal extraordinaria "entre los días 18 al 31 de marzo de 2020, ambos inclusive". Posteriormente, la AFIP dispuso nuevos períodos de feria fiscal extraordinarios entre los días 1 de abril de 2020 al 29 de noviembre de 2020, ambos inclusive (Res. Gral. N° 4692/2020, Res. Gral. N° 4695/2020, Res. Gral. N° 4703/2020, Res. Gral. N° 4713/2020, Res. Gral. N° 4722/2020, Res. Gral. N° 4736/2020, Res. Gral. N° 4750/2020, Res. Gral. N° 4766/2020, Res. Gral. N° 4786/2020, Res. Gral. N° 4794/2020, Res. Gral. N° 4807/2020, Res. Gral. N° 4818/2020, Res. Gral. N° 4835/20, Res. Gral. N° 4840/2020 y Res. Gral. N° 4856/2020).

IV.- Que, bajo tales premisas, cabe destacar que el plazo de prescripción respecto de los tributos es el de 5 años que prescribe el artículo 803 del Código Aduanero, que comenzó a correr el 1/1/2012, en los términos del artículo 804, inciso b), de la ley 22.415 (atento a que el hecho gravado tuvo lugar en fecha 20/12/2011 por el vencimiento de la DIT), debiendo haber operado el 1/1/2017, de no haberse producido causales suspensivas o interruptivas.

Por otra parte, desde el 12 de diciembre de 2016 en que se dispuso la apertura del sumario, el plazo quinquenal para que el Fisco pueda exigir tributos se suspendió "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo, cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión" (art. 805, inc. a), del C.A.).

Por ende, desde dicha fecha hasta el dictado de la resolución en crisis -fechada el 9 de agosto de 2022- el plazo de prescripción se encontraba suspendido, en los términos del artículo 805, inciso a), del Código Aduanero, siendo que dicho acto administrativo se notificó al día siguiente, es decir, el 10 de agosto de 2022, cuando el curso de la prescripción aún no había fenecido.

Por consiguiente, cabe concluir que la acción del Fisco Nacional para exigir tributos en la causa a estudio de este Tribunal no se encontraba prescripta al momento de practicarse las notificaciones de la resolución aquí apelada, por lo cual corresponde adherir en este punto a lo decidido por el Vocal preopinante.

V.- Que, sentado ello, corresponde analizar la excepción de prescripción de la acción del Fisco Nacional para exigir la

multa objeto de autos.

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

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

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

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

Que, bajo tales postulados, cabe colegir que el principio de legalidad, de rango constitucional, debe ser interpretado de modo tal que no son aplicables las leyes penales de modo retroactivo, excepto que sean más benignas. Ello es así, puesto que, en función del inciso 22 del artículo 75 de la Constitución Nacional, las disposiciones de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que integran el bloque de constitucionalidad, expresan con toda precisión el alcance de la irretroactividad de la ley penal y de la retroactividad de la ley penal más benigna (CSJN in re "Hidalgo Garzón, Carlos del Señor y otros s/ inf. art. 144 bis", del 04/12/2018: voto de los jueces Maqueda y Lorenzetti).

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

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

mero derecho de estado (Fallos: 341:1768, disidencia del juez Rosenkrantz).

Que, por lo tanto, resulta ajustado a derecho concluir que la pretensión de introducir una nueva causal de suspensión de la prescripción de la acción penal, como es aquella contemplada en el artículo 17 de la ley 26.860 -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 3/6/2013, cuando ya había comenzado a correr el curso de la prescripción del Fisco Nacional (DGA) para aplicar “sanciones” (1/1/2012).

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

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

Que, en el caso, el hecho gravado se habría configurado con fecha 20/12/2011, iniciándose el cómputo del plazo prescriptivo el 01/01/2012. El auto de apertura del sumario fue dictado el 12/12/2016 (vide fs. 38 act. adm.), lo que interrumpió el curso de la prescripción (conf. CSJN, “Wonderland S.R.L.”, 12/05/2009, Fallos: 332:1109, en cuanto a que el hito interruptivo es el dictado del auto y no su notificación).

Que, ahora bien, no resulta aplicable al caso la suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo 17 de la ley 26.860, cuya aplicación en materia sancionatoria vulneraría el principio de irretroactividad de la ley penal, por las razones expuestas en el considerando precedente. En consecuencia, el nuevo plazo quinquenal que comenzó a correr luego de la interrupción operada con el auto de apertura del sumario, transcurrió sin solución de continuidad.

Que, bajo tales postulados, dicho plazo vencía -en principio– el 11/12/2021, es decir, con expresa anterioridad al dictado de la resolución aduanera condenatoria de fecha 9/8/2022, por lo que corresponde concluir que la acción del Fisco para imponer la multa se encontraba prescripta al momento del dictado del acto apelado.

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

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

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

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

Por lo tanto, resulta ajustado a derecho declarar la prescripción de la acción del Fisco Nacional (DGA) para imponer multa en las presentes actuaciones, con costas a la DGA.

VIII.- Que, por último, tampoco corresponde aplicar en la especie la doctrina del "plazo razonable" de tramitación de procesos aduaneros -introducida por esta Sala "F" en el ámbito nacional tributario a partir del año 2012- atento que una de las recurrentes es una empresa importadora y la otra es una compañía aseguradora, más no son personas físicas.

En efecto, 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 fecha 26 de febrero de 2016 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"

Bajo tales premisas, 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).

Que, por su parte, 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 –que si bien no es absoluta, 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.

Por lo demás, tampoco corresponde aplicar a la litis la doctrina sustentada por esta Sala "F" in re "Aseguradora de

Créditos y Garantías S.A.” (EX 2019-112544550- APN-SGASAD- TFN), de fecha 3/2/2022, que tramitara por ante la Vocalía de la 18° Nominación, toda vez que la plataforma fáctica de aquél expediente, en el cual la DGA había demorado más de 9 (nueve) años en notificar la resolución definitiva –extremo que diera lugar, por su marcada excepcionalidad, a que este Tribunal aplicara la doctrina del “margen de apreciación nacional” para sortear el límite impuesto por la OC 22/16 de la CIDH y declarar la prescripción de la acción del Fisco en relación a la destinación de importación objeto de dicha causa- difiere sustancialmente de la presente litis, por lo que la referida solución resulta inaplicable para resolver el supuesto bajo examen.

IX.- Que, sentado lo que antecede, corresponde señalar que no comparto la conclusión a la que arriba el voto precedente en cuanto declara prescripta la acción del Fisco para exigir el Impuesto al Valor Agregado.

Que el artículo 51 de la ley del gravamen ciertamente dispone que el impuesto se regirá por las disposiciones de la ley 11.683 y sus modificaciones y, sobre esa base, distintas Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal han considerado que la prescripción de la acción fiscal relativa al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a una operación de importación se encuentra sometida al régimen previsto por aquella ley, por no constituir dicho gravamen un tributo regido por la legislación aduanera (conf., CNCAF, Sala I, “Acetatos Argentinos S.A. c/EN-AFIP-DGA-resol. 2691/04 (expte. 604.598/99) s/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 21/11/2013, y “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. (TF 30.361-A) y otro c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, Causa N° 62.971/2018, sentencia del 11/11/2019; Sala II, “Alba Compañía Argentina de Seguros S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, Expte. N° 59.450/2017, sentencia del 24/10/2017, y “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, Expte. N° 6066/2022, sentencia del 26/8/2022; Sala III, “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. TF 30.547-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, Causa N° 56.623/2015, sentencia del 27/4/2017, y “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. TF 33.395-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, Causa N° 62.983/2018, sentencia del 14/2/2019; y Sala V, “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, Expte. N° 32.387/2019, sentencia del 3/12/2019, y Expte. N° 38.429/2019, sentencia del 6/8/2020, entre otros).

Que, sin perjuicio de ello, corresponde advertir que el alcance de los precedentes reseñados no resulta enteramente homogéneo. En efecto, si bien en varios de ellos se reconocen expresamente las diferencias existentes entre el Impuesto al Valor Agregado que grava la importación definitiva y las percepciones adicionales del IVA y del Impuesto a las Ganancias —señalándose que estas últimas se aplican con motivo u ocasión de la importación, a diferencia de los gravámenes aplicables a la importación para consumo—, el examen de la prescripción fue efectuado conjuntamente respecto de tales conceptos, sin desarrollar específicamente si esa diferente vinculación con la importación para consumo podía proyectar consecuencias sobre el régimen aplicable en materia de prescripción.

Que distinta consideración merece, en este aspecto, el precedente de la Sala II recaído en la causa “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, Expte. N° 6066/2022, sentencia del 26 de agosto de 2022. En aquella causa, habiendo sido ya excluidas de la exigencia las percepciones adicionales del IVA y del Impuesto a las Ganancias, la cuestión sometida a conocimiento de la Alzada quedó específicamente circunscripta, en lo que aquí interesa, a la prescripción del IVA correspondiente a la importación para consumo. La Sala consideró que dicho gravamen no constituye una obligación tributaria aduanera y que, en virtud de la remisión contenida en el artículo 51 de la ley del impuesto, resultaban aplicables las disposiciones de la ley 11.683 en materia de prescripción, sin que la intervención de la Aduana en su percepción justificara la aplicación del régimen previsto por el Código Aduanero.

Asimismo, corresponde puntualizar que la presente cuestión tampoco ha recibido una respuesta uniforme en la jurisprudencia de la Alzada, pues su Sala IV ha sostenido que, a diferencia de las percepciones adicionales del IVA y del Impuesto a las Ganancias —que constituyen pagos a cuenta de obligaciones tributarias cuyos hechos imponibles no recaen sobre la importación—, el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación grava precisamente esa operación y, sobre esa base, ha considerado aplicable el régimen de prescripción establecido por los artículos 803, 804 y concordantes del Código Aduanero (conf. CNCAF, Sala IV, “S.A. San Miguel AGICIF y otro c/DGA”, Causa N°

63.902/2017, sentencia del 11/10/2018; “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/DGA”, Causa N° 3.868/2019, sentencia del 23/5/2019; y causas acumuladas Nros. 8.483/2012, “Acetatos Argentinos S.A. c/DGA”, y 44.289/2015, “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/DGA”, sentencia del 13/9/2022).

Que la existencia de esas distintas líneas jurisprudenciales impone, a mi juicio, examinar la cuestión a partir de la específica configuración jurídica del Impuesto al Valor Agregado que grava la importación para consumo en el supuesto previsto por el artículo 274 del Código Aduanero, y no exclusivamente desde la remisión general contenida en el artículo 51 de la ley del gravamen.

X.- Que, a los fines de resolver la cuestión planteada, corresponde partir de que el Impuesto al Valor Agregado se encuentra regido por su legislación específica y, conforme la remisión contenida en el artículo 51 de la ley del gravamen, con carácter general por las disposiciones de la ley 11.683. Ello no obsta, sin embargo, a que determinados aspectos de la obligación correspondiente a la importación queden sujetos a disposiciones especiales vinculadas con ésta, pues la autonomía de las distintas ramas del ordenamiento tributario no supone su aislamiento, particularmente cuando la propia configuración del hecho imponible remite a institutos definidos por otro sector del citado régimen.

Que, en esa línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido como principio de recta interpretación que los textos legales no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia (Fallos: 242:247), como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquéllos (Fallos: 320:783; 324:4367). Desde esa perspectiva, la remisión contenida en el artículo 51 de la ley del gravamen debe ser examinada en armonía con las restantes disposiciones que disciplinan específicamente la importación y que inciden en la configuración, determinación y exigibilidad de la obligación tributaria aquí controvertida.

XI.- Que el artículo 1°, inciso c), de la ley del Impuesto al Valor Agregado establece que el gravamen se aplicará sobre las “importaciones definitivas de cosas muebles”, mientras que el artículo 2° de su decreto reglamentario dispone que se entenderá por importación definitiva la importación para consumo a que se refiere el Código Aduanero. De tal modo, la configuración del hecho imponible del IVA correspondiente a la operación de importación presupone una categoría jurídica expresamente definida por la legislación aduanera.

En este sentido, la Dra. Catalina García Vizcaíno ha señalado que “la importación definitiva o importación para consumo, a que se refiere la legislación aduanera para los derechos de importación, constituye, jurídicamente, el mismo hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado con relación a tales importaciones” y, al examinar la remisión que efectúa el artículo 2° del decreto reglamentario de la ley del gravamen a la importación para consumo prevista por el Código Aduanero, concluye que “se aplica en este aspecto el C.A.” (*Derecho Tributario*, T. III, 3ª ed., ps. 316 y 329/330; en igual sentido, TFN, Sala “E”, “Tipoiti SATIC c/DGA”, Expte. N° 21.059-A, sentencia del 10/7/2006; entre otras).

Que esa vinculación adquiere particular relevancia en el supuesto de autos, en el que la importación para consumo no deriva de una destinación regularmente solicitada por el interesado, sino que se configura como consecuencia jurídica del incumplimiento de una destinación suspensiva de importación temporaria, en los términos del artículo 274 del Código Aduanero.

XII.- Que, en tal orden de ideas, cabe colegir que la vinculación señalada precedentemente no se limita a la configuración del hecho imponible, sino que se proyecta sobre distintos aspectos del régimen jurídico efectivamente aplicable al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación.

En efecto, dentro de la Sección IX del Código Aduanero, titulada “Tributos regidos por la legislación aduanera”, el artículo 638, inciso e), contempla específicamente el vencimiento del plazo para reexportar o cualquier otra violación de una obligación impuesta como condición esencial para el otorgamiento del régimen de importación temporaria, mientras que el artículo 639 dispone que, a los fines de la liquidación de los derechos de importación y de “los demás tributos que

gravaren la importación para consumo", resultarán aplicables el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio vigentes en las fechas indicadas en los artículos 637 y 638. Tales disposiciones -con excepción del régimen monetario regulado por el artículo 20 de la ley 23.905- resultan aplicables al Impuesto al Valor Agregado que grava la importación, determinando el momento al cual deben referirse los distintos elementos del régimen tributario correspondiente.

Que esa sujeción a disposiciones especiales vinculadas con la importación se verifica también respecto del régimen monetario aplicable a las obligaciones aduaneras. En efecto, el artículo 20 de la ley 23.905 —incluido en su Título IX, denominado "Tributos Aduaneros"— establece que los derechos de importación y de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones, se determinarán en dólares estadounidenses. Al interpretar dicha disposición, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en "Volkswagen Argentina S.A. c/DGA" (V.312.XLV, sentencia del 23/8/2011), compartiendo —en lo pertinente— los fundamentos del dictamen de la Procuradora Fiscal del 5/7/2010, distinguió el Impuesto al Valor Agregado de las percepciones correspondientes al IVA Adicional y al Impuesto a las Ganancias y señaló que únicamente el primero constituye un tributo que "grava" las operaciones de importación, conforme lo establecido por el artículo 1°, inciso c), de la ley del gravamen.

Que la consecuencia de dicha disposición no es meramente formal, pues determina que el IVA correspondiente a la importación sea expresado en dólares estadounidenses, solución distinta de la que resultaría del régimen general del gravamen para las operaciones en moneda extranjera, cuyo artículo 49 del decreto reglamentario dispone su conversión al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, correspondiente al cierre del día anterior a aquel en que se perfeccione el hecho imponible.

Que lo propio ocurre respecto de los accesorios de la obligación tributaria, toda vez que los importes exigidos en sede aduanera en concepto de Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación quedan sujetos al régimen de intereses previsto por el artículo 794 del Código Aduanero y no al contemplado por el artículo 37 de la ley 11.683. En efecto, si bien las sucesivas resoluciones dictadas en la materia por la Secretaría de Hacienda de la Nación fijan conjuntamente las tasas de interés aplicables a ambos regímenes, establecen tasas diferenciadas según que las obligaciones se encuentren expresadas en pesos o en dólares estadounidenses. De tal modo, dado que —conforme se expuso precedentemente— el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación se determina en esta última moneda, dicha diferenciación posee una incidencia concreta sobre la tasa aplicable y, consiguientemente, sobre la cuantía de los accesorios correspondientes al gravamen aquí considerado (confr. Resoluciones Nros. 598/2019 del Ministerio de Hacienda [B.O. 18/7/2019], 559/2022 del Ministerio de Economía [B.O. 25/8/2022], 3/2024 del Ministerio de Economía [B.O. 22/1/2024] y 823/2025 del Ministerio de Economía [B.O. 25/6/2025]).

Que, asimismo, ambos regímenes difieren en cuanto al momento a partir del cual se produce el devengamiento de tales accesorios. Mientras el artículo 794 del Código Aduanero establece que los intereses comienzan a correr una vez vencido el plazo de diez (10) días contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos —o vencido el plazo cierto de espera concedido para su pago—, el artículo 37 de la ley 11.683 dispone su devengamiento desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna. Se trata, por ende, de una diferencia que no se agota en la determinación de la tasa aplicable, sino que alcanza también al presupuesto temporal a partir del cual comienzan a devengarse los accesorios de la obligación.

Que, por consiguiente, las disposiciones examinadas ponen de manifiesto que distintos aspectos del régimen jurídico del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación quedan sujetos a disposiciones del Código Aduanero y a otras normas específicamente aplicables a los tributos que gravan las operaciones de importación, circunstancia que debe ser ponderada al determinar el régimen aplicable a la prescripción de la acción fiscal ejercida para obtener su cobro.

XIII.- Que corresponde examinar, asimismo, el procedimiento mediante el cual se configura, determina y exige la obligación tributaria controvertida. En el supuesto de autos, no se está frente a una importación para consumo regularmente solicitada por el interesado y respecto de la cual el servicio aduanero se limite a percibir un gravamen

previamente configurado, sino ante una importación para consumo que resulta configurada, por imperio del artículo 274 del Código Aduanero, como consecuencia jurídica del incumplimiento de una destinación suspensiva de importación temporaria. La existencia de ese incumplimiento constituye, precisamente, uno de los extremos que debe ser investigado y determinado en el procedimiento infraccional y, una vez establecida, determina, por imperio del citado artículo 274, que la mercadería sea considerada importada para consumo, configurándose así el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado.

Que el Código Aduanero establece que las infracciones aduaneras, salvo aquellas que tuvieren previstas sanciones aplicables en forma automática, se juzgarán conforme al procedimiento reglado en el Capítulo Tercero del Título II de la Sección XIV y que, cuando el servicio aduanero tomare conocimiento de la presunta configuración de una infracción, deberá practicar las diligencias necesarias para investigar los hechos (arts. 1080 y 1081). En ese mismo marco, el artículo 1094, inciso d), prevé expresamente, al disponerse la apertura del sumario, la liquidación de los tributos que pudieren corresponder.

Que es, entonces, en el marco de ese procedimiento infraccional donde el servicio aduanero determina y liquida el Impuesto al Valor Agregado conjuntamente con los restantes tributos que gravan la importación para consumo, intima su pago y ejerce la pretensión fiscal dirigida a obtener su cobro.

Que, en tales condiciones, la intervención de la Aduana no puede ser reducida a la de un mero agente de percepción de un gravamen previamente configurado y determinado en forma autónoma, pues tanto el presupuesto que determina el nacimiento de la obligación como su determinación, liquidación y exigencia se encuentran comprendidos en el procedimiento infraccional regido por las disposiciones del Código Aduanero.

Que ello se corresponde, asimismo, con las atribuciones conferidas al Director General de la Dirección General de Aduanas por el artículo 9°, apartado 2, inciso a), del decreto 618/97, para determinar, percibir, recaudar, exigir, fiscalizar, ejecutar y devolver o reintegrar los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras a cargo del organismo.

Que, por consiguiente, la acción fiscal cuya prescripción se examina no se ejerce al margen de aquel procedimiento, sino dentro de él y respecto de una obligación cuyo propio presupuesto de nacimiento debe ser establecido en ese mismo ámbito. Es a partir de esa particular configuración de la obligación y de la acción fiscal ejercida para hacerla efectiva que corresponde determinar el régimen de prescripción aplicable.

XIV.- Que, sentado lo anterior, corresponde examinar el régimen de prescripción aplicable a la acción fiscal de referencia. En tal sentido, huelga reiterar que el artículo 803 del Código Aduanero establece que la acción del Fisco para percibir los tributos regidos por la legislación aduanera prescribe por el transcurso de cinco años, mientras que el artículo 804 dispone que dicho plazo comienza a correr el 1° de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiere producido el hecho gravado.

Que, a su vez, el artículo 805, inciso a), dispone que la prescripción de dicha acción se suspende 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 la expresión “tributos regidos por la legislación aduanera” contenida en el artículo 803 no puede ser interpretada atendiendo exclusivamente a la naturaleza jurídica del gravamen, sino que debe ser examinada a la luz del propio sistema normativo en el que se encuentra inserta. En tal sentido, no puede soslayarse que los artículos 637, 638 y 639 integran la Sección IX del Código Aduanero, titulada precisamente “Tributos regidos por la legislación aduanera”, y que el último de ellos extiende expresamente sus previsiones, a los fines de la liquidación, no sólo a los derechos de importación sino también a “los demás tributos que gravaren la importación para consumo”, categoría en la que, conforme se expuso, se encuentra comprendido el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación.

Que esa correspondencia normativa y terminológica no constituye un dato aislado. Como se examinó precedentemente, el artículo 20 de la ley 23.905, comprendido en el Título IX denominado “Tributos Aduaneros”, alcanza a los derechos de importación y de exportación y a “los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones”, expresión que la Corte Suprema consideró comprensiva del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación. A su vez, los accesorios de dicha obligación quedan sujetos al artículo 794 del Código Aduanero, inserto en el Capítulo Segundo del Título II, relativo a la extinción de la obligación tributaria, cuyo artículo 787 refiere expresamente a la “obligación tributaria aduanera”. Tales elementos refuerzan, desde una perspectiva sistemática, la vinculación del gravamen aquí examinado con el régimen tributario aduanero y, apreciados conjuntamente con las particularidades del procedimiento mediante el cual, en el supuesto de autos, se determina y exige la obligación tributaria, impiden reducir el alcance de la expresión “tributos regidos por la legislación aduanera” empleada por el artículo 803 a la sola naturaleza jurídica del gravamen considerada en abstracto.

Que, en tales condiciones, considero que la acción fiscal ejercida para percibir el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación para consumo configurada como consecuencia del incumplimiento de la destinación suspensiva queda comprendida, a los fines de su prescripción, en el régimen previsto por los artículos 803 y siguientes del Código Aduanero y, por consiguiente, sujeta a la causal de suspensión establecida por el artículo 805, inciso a), cuando concurren los presupuestos allí previstos.

XV.- Que no obsta a la conclusión precedente lo dispuesto por el artículo 51 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto establece que el gravamen se regirá por las disposiciones de la ley 11.683 y sus modificaciones y atribuye a la Dirección General de Aduanas la percepción del tributo en los casos de importación definitiva.

Que dicha remisión determina, con carácter general, la aplicación de la ley 11.683 al gravamen, pero no contiene una previsión específica que excluya, en materia de prescripción, la aplicación de las disposiciones especiales que el ordenamiento aduanero establece respecto de la acción ejercida por el servicio aduanero para percibir el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a una importación para consumo configurada como consecuencia del incumplimiento de una destinación suspensiva.

Que, conforme se expuso precedentemente, la remisión contenida en el artículo 51 tampoco ha impedido la aplicación al Impuesto al Valor Agregado de disposiciones especiales vinculadas con la operación aduanera, tanto en lo concerniente a la configuración y determinación de la obligación y sus accesorios como al procedimiento mediante el cual aquélla se establece y exige. Ello impide atribuir a dicha remisión el alcance de una regla de exclusión absoluta de toda disposición del ordenamiento aduanero respecto del gravamen.

Que las particularidades señaladas se advierten asimismo al confrontar la obligación examinada con las disposiciones generales en materia de prescripción contenidas en la ley 11.683. En efecto, a partir de la modificación introducida por la ley 27.799 -y su modificatoria-, denominada “Ley de Inocencia Fiscal”, el artículo 56 de dicho ordenamiento contempla, respecto de determinados contribuyentes inscriptos, la reducción del plazo general de cinco (5) a tres (3) años, condicionándola, entre otros recaudos, a la presentación en término de la declaración jurada correspondiente y a la inexistencia de una impugnación fundada en una discrepancia significativa. Ello contrasta con el artículo 803 del Código Aduanero, que mantiene el plazo de cinco (5) años para la acción del Fisco destinada a percibir los tributos regidos por la legislación aduanera.

Que la diferencia no se limita a la extensión del plazo, sino que alcanza también a los presupuestos que determinan su aplicación. Mientras el régimen de la ley 11.683 atiende, a los fines de la reducción señalada, a circunstancias propias de la situación impositiva y de la autodeterminación del contribuyente, en el supuesto examinado la obligación por el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación deriva de la constatación por el servicio aduanero del incumplimiento de la destinación suspensiva y de la consecuente configuración de la importación para consumo en los términos del artículo 274 del Código Aduanero. De seguirse la aplicación del régimen general, la determinación del plazo prescriptivo aplicable a la acción ejercida en el procedimiento infraccional quedaría condicionada por circunstancias

propias de la situación impositiva del contribuyente que no necesariamente resultan de dicho procedimiento, a fin de establecer incluso si corresponde el plazo de tres (3) o de cinco (5) años.

Que, en consecuencia, corresponde interpretar armónicamente las disposiciones involucradas, reconociendo la aplicación general de la ley 11.683 al gravamen sin atribuir a la remisión contenida en el artículo 51 de la ley del Impuesto al Valor Agregado un alcance que prive de efectos a las normas especiales que resultan aplicables en razón de las particulares circunstancias de la obligación examinada. Desde esa perspectiva, dicha remisión resulta compatible con la aplicación a la acción fiscal aquí ejercida del régimen de prescripción previsto por los artículos 803 y siguientes del Código Aduanero.

XVI.- Que la interpretación expuesta encuentra, asimismo, sustento en la jurisprudencia de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que, en supuestos vinculados con el incumplimiento de destinaciones suspensivas de importación temporaria, ha considerado aplicables las disposiciones del Código Aduanero a la prescripción de la acción fiscal ejercida para exigir el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la importación.

Que, particularmente, en las causas acumuladas -y referenciadas en el Considerando VIII del presente voto- “Acetatos Argentinos S.A. c/EN-DGA-Resol. 3791/11 (Expte. 12035-121/11) s/Dirección General de Aduanas” y “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/AFIP-DGA s/Dirección General de Aduanas” (Causas Nros. 8.483/2012 y 44.289/2015, sentencia del 13/9/2022), la propia Sala IV de la Alzada distinguió el tratamiento correspondiente a las percepciones de IVA Adicional e Impuesto a las Ganancias del relativo al Impuesto al Valor Agregado propiamente dicho y, con sustento en la doctrina de la Corte Suprema sentada en “Volkswagen Argentina S.A. c/DGA”, destacó que este último recae efectivamente sobre las operaciones de importación. Sobre esa base, y ponderando asimismo las atribuciones conferidas al organismo aduanero por el artículo 9°, apartado 2, inciso a), del decreto 618/97, concluyó que la prescripción de las acciones del Fisco tendientes a exigir su cobro se encuentra regida por las disposiciones específicas del ordenamiento aduanero, aplicando los artículos 803, 804 y 805, inciso a), del Código Aduanero.

Que esa orientación había sido sostenida por la misma Sala in re “S.A. San Miguel AGICIF y otro c/DGA s/recurso directo de organismo externo” (Causa N° 63.902/2017, sentencia del 11/10/2018) y en “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo” (Causa N° 3.868/2019, sentencia del 23/5/2019), también en supuestos derivados del incumplimiento de destinaciones suspensivas de importación temporaria.

Que, en sentido concordante, corresponde mencionar los votos del Dr. Héctor Hugo Juárez en la Sala “E” de este Tribunal, quien, al examinar esta cuestión, sostuvo que cuando la obligación por IVA deriva del incumplimiento de una destinación suspensiva, la importación para consumo se configura en los términos del artículo 274 del Código Aduanero y la pretensión tributaria se encuentra inserta en el procedimiento aduanero correspondiente, por lo que resultan aplicables las disposiciones de los artículos 803 y siguientes de dicho ordenamiento (conf. TFN, Sala “E”, “Aseguradora de Créditos y Garantías S.A. c/DGA”, Expte. N° 32.475-A, sentencia del 1/12/2022, voto del Dr. Juárez; y Expte. N° 32.611-A, sentencia del 9/2/2023, voto del Dr. Juárez)

XVII.- Que, sentado lo anterior, corresponde aplicar dichas disposiciones a las circunstancias comprobadas en autos.

Que el plazo de permanencia de la mercadería sometida al régimen de importación temporaria venció el 20/11/2011 sin que se hubiera cumplido con la obligación de reexportarla, configurándose, en consecuencia, la importación para consumo prevista por el artículo 274 del Código Aduanero. De conformidad con lo establecido por el artículo 804 de ese ordenamiento, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2012.

Que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, en fecha 12/12/2012 se dispuso la apertura del sumario en el que se investigó el incumplimiento de la destinación suspensiva y se determinaron las consecuencias tributarias correspondientes, circunstancia que produjo la suspensión de la prescripción en los términos del artículo 805, inciso a), del Código Aduanero.

Que, por consiguiente, a la fecha en que se produjo dicha causal suspensiva no había transcurrido el plazo de cinco años previsto por el artículo 803 del Código Aduanero, por lo que corresponde rechazar la excepción de prescripción opuesta por la actora respecto de la acción fiscal dirigida a exigir el Impuesto al Valor Agregado.

XVIII.- Que, por último, también disiento 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 preopinante 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.

XIX.- 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.

XX.- 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.

XXI.- 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.

XXII.- 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.

XXIII.- 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.

XXIV.- 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.

XXV.- 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.

XXVI.- 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 y alcance de la regla contenida en el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley Nº 23.905 y su relación con el régimen monetario establecido por dicha disposición.

Que, en tal sentido, no puede compartirse la premisa según la cual el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley Nº 23.905 integraría exclusivamente un supuesto plano extintivo o cancelatorio de la obligación tributaria. Si bien dicha disposición contempla las distintas monedas e instrumentos mediante los cuales puede efectuarse el pago, ello no permite desvincularla del régimen monetario establecido por el propio artículo 20.

Que, en efecto, mientras el primer párrafo dispone que los tributos aduaneros se determinarán en dólares estadounidenses, el segundo contempla las distintas formas en que podrá efectuarse su pago y establece, para el supuesto en que éste se realice en moneda nacional, que la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago. De este modo, ambos párrafos regulan aspectos de un mismo régimen monetario: la moneda en que debe determinarse la obligación tributaria y el criterio aplicable para su conversión cuando el pago se efectúe en moneda nacional.

Que, desde esta perspectiva, la referencia al “efectivo pago” contenida en el segundo párrafo no permite caracterizar la regla cambiaria allí prevista como perteneciente exclusivamente al plano extintivo de la obligación, pues aquélla constituye la referencia temporal adoptada por el legislador para determinar el tipo de cambio aplicable a la equivalencia en moneda nacional de una obligación previamente 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, el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley Nº 23.905 no puede ser examinado de manera aislada, pues integra, junto con la previsión contenida en su primer párrafo, un régimen normativo relativo a la determinación monetaria de los tributos aduaneros y a su conversión a moneda nacional, conformando ambos aspectos una regulación jurídicamente integrada de una misma materia.

Que tampoco cabe encontrar sustento para la distinción examinada en el precedente “Volkswagen Argentina S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En efecto, en dicha causa no se examinó la articulación entre el artículo 20 de la Ley Nº 23.905 y los artículos 638, inciso e), y 639 del Código Aduanero en los términos aquí debatidos, ni se estableció una distinción entre un plano constitutivo de determinación de la obligación regido por estas últimas disposiciones y un ulterior plano extintivo o cancelatorio gobernado por el segundo párrafo del citado artículo 20. Por consiguiente, no corresponde atribuir a dicho precedente un alcance respecto de una cuestión que no fue objeto de decisión por el Máximo Tribunal.

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 la circunstancia de que esta última disposición contemple el pago de la obligación tributaria no permite atribuirle un contenido exclusivamente cancelatorio ni escindirla del régimen monetario establecido por el artículo 20 en su conjunto. Resta, por tanto, determinar de qué modo dicha regulación se articula con el sistema de cuantificación previsto por los artículos 638, inciso e), y 639 del Código Aduanero, cuestión que será examinada seguidamente.

XXVII.- 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.

XXVIII.- 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.

XXIX.- 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.- Rechazar el planteo de prescripción de la acción del Fisco Nacional (DGA) en materia tributaria (Derechos de Importación, Tasa de Estadistica e IVA), con costas a las co-recurrentes.

2.- Declarar la prescripción de la acción del Fisco Nacional (DGA) para imponer multa en las presentes actuaciones y, por ende, revocar los artículos 1° y 2° de la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12206-17612-2010 con fecha 9 de agosto de 2022, con costas a la demandada.

3.- Confirmar el artículo 3° de la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12206-17612-2010 con fecha 9 de agosto de 2022 en cuanto se exige el pago de tributos en concepto de Derechos de Importación, Tasa de Estadistica e IVA, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES OCHENTA Y UN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y DOS CON 61/100 (U$S 80.962,61). Ello con más intereses del artículo 794 del Código Aduanero, los que se computan desde el 28 de junio de 2021 hasta la fecha del total y efectivo pago. Con costas a las coactoras.

4.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. es el de PESOS UN MILLÓN DOSCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL ($1.287.000) –importe que fuera garantizado mediante la póliza n° 1058285-; o el importe de los tributos, si este último resultare menor. Ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

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

El Dr. Christian Gonzalez Palazzo dijo:

Que adhiero al relato de los antecedentes, al examen de las constancias de la causa y a la solución propiciada por el Sr. Vocal preopinante, con la única salvedad que seguidamente expondré respecto del tipo de cambio aplicable para establecer el importe en moneda nacional necesario para cancelar la obligación tributaria determinada en dólares estadounidenses.

Que mi discrepancia no se vincula con la existencia de la obligación tributaria ni con su cuantía en la moneda legal de determinación. En efecto, coincido en que los derechos de importación exigibles ascienden a la suma de **DÓLARES ESTADOUNIDENSES CUARENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS CON CUARENTA CENTAVOS (U$S 43.656,40)**.

La cuestión se limita, entonces, a establecer cuál es el tipo de cambio aplicable cuando dicha obligación deba ser cancelada en moneda nacional.

Que los arts. 638 inc. e) y 639 del Código Aduanero disciplinan la determinación originaria de la obligación tributaria aduanera. Tales disposiciones fijan la fecha jurídicamente relevante para identificar el régimen tributario aplicable y, en función de ello, establecer los distintos parámetros que integran el crédito fiscal.

Ahora bien, de ello no se sigue que esas normas agoten la cuestión relativa al importe que deberá desembolsarse en pesos para extinguir la obligación. El art. 20 de la ley 23.905 establece que los derechos de importación y los demás tributos comprendidos en su ámbito deben ser determinados en dólares estadounidenses y dispone, al mismo tiempo, que, cuando su ingreso se efectúe en moneda nacional, la equivalencia será establecida conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago.

No existe, por tanto, contradicción ni derogación entre ambos conjuntos normativos. Una cosa es la **determinación originaria de lo debido**, regida por las normas del Código Aduanero; otra, diversa, es la **equivalencia cancelatoria en moneda nacional**, gobernada por el art. 20 de la ley 23.905.

Tampoco se trata de postular dos liquidaciones autónomas, como si existieran dos obligaciones diferentes. La deuda es una sola: queda determinada y se mantiene en dólares estadounidenses, y únicamente al momento de su cancelación en moneda nacional se precisa la cantidad de pesos necesaria para extinguirla.

Esta inteligencia se compadece con 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.**”, sentencia del 23 de agosto de 2011, y con la reglamentación

dictada por el propio organismo recaudador, que contempla la conversión mediante el tipo de cambio vendedor informado por el Banco de la Nación Argentina al cierre de sus operaciones correspondiente al día hábil anterior al efectivo pago.

Que, en consecuencia, la suma de **U$S 43.656,40**, determinada en concepto de derechos de importación, deberá convertirse, en caso de ser cancelada en moneda nacional, conforme al tipo de cambio previsto por el art. 20 de la ley 23.905 y la resolución general AFIP 3271/2012.

Que esta conclusión también debe proyectarse sobre la responsabilidad de la coactora **ASEGURADORA DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS S.A.**. Por ello, la comparación entre el importe de los tributos adeudados y la suma máxima de **PESOS UN MILLÓN DOSCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL ($1.287.000)** garantizada mediante la póliza n° 1058285 deberá realizarse convirtiendo previamente el importe tributario a moneda nacional conforme a la pauta antes señalada. La aseguradora responderá por el menor de ambos importes, sin perjuicio de los intereses previstos por el art. 794 del Código Aduanero, en los términos y con los alcances establecidos en la póliza.

Por lo expuesto, adhiero en todo lo demás al voto del Dr. Soria, con la disidencia parcial señalada respecto del tipo de cambio aplicable para la cancelación en moneda nacional de la obligación tributaria.

Así lo voto.

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

1.- Confirmar la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas 12206-17612-2010, en cuanto le exige a la co-actora INDUSTRIAS METALÚRGICAS PESCARMONA S.A. el pago de una multa de PESOS CUATROCIENTOS UN MIL QUINIENTOS CATORCE CON 11/100 ($401.514,11) por la infracción tipificada en el art. 970 del C.A. respecto del DIT 09073IT14002227N con costas a la importadora.

2.- Confirmar parcialmente la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12206-17612-2010 en cuanto se exige el pago de tributos en concepto de derechos de importación, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES CUARENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS CON 40/100 (u$s 43.656,40). Ello con más intereses del art. 794 del C.A., los que se computan desde el 28/06/2021 hasta la fecha del total y efectivo pago. Con costas a las coactoras.

3.- Revocar parcialmente la Resolución RESOL-2022-5936-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12206-17612-2010 en cuanto se exige a el pago de tributos en concepto de IVA, los que ascienden a la suma de DÓLARES ESTADOUNIDENSES TREINTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS VEINTISEIS CON 22/100 (U$s 37.326,22), con costas por su orden.

4.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora ASEGURADORA DE CREDITOS Y GARANTIAS S.A. es el de PESOS UN MILLÓN DOSCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL ($1.287.000) –importe que fuera garantizado mediante la póliza n° 1058285-; o el importe de los tributos, si este último resultare menor. Ello sin perjuicio de los intereses devengados hasta la fecha del total y efectivo pago.

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

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.09.24 16:29:29 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: 2026.09.29 18:07:31 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: 2026.09.29 18:18:15 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: 2026.09.29 18:19:25 -03:00