Checkpoint

Voces: MONEDA EXTRANJERA ~ MULTA ~ OBLIGACION EN MONEDA EXTRANJERA ~ TIPO DE CAMBIO
Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala F(TFiscal)(SalaF)
Fecha: 11/06/2026
Partes: Industrias Metalúrgicas Pescarmona SA c. DGA s/ recurso de apelación
Publicado en: La Ley Online

Sumarios:

1. La multa y el cargo tributario aplicados a la empresa importadora por la infracción al art. 970 del Código Aduanero, derivada de la falta de reexportación de mercadería importada temporariamente, deben confirmarse, alcanzando a la aseguradora garante hasta el límite de la póliza, porque el beneficiario no acreditó la reexportación y no operó la prescripción tributaria ni la sancionatoria; la deuda, determinada en dólares conforme el art. 20 de la ley 23.905, se convierte a pesos al tipo de cambio del día anterior al pago. El juez Garbarino, en disidencia parcial, sostuvo que la multa estaba prescripta por ser inaplicable retroactivamente la suspensión del art. 17 de la ley 27.562. El juez Soria, en disidencia parcial, sostuvo que la conversión debía hacerse al tipo de cambio del hecho imponible (Reseña generada con asistencia de IA)

Texto Completo:

EX-2021-86830748

Buenos Aires, junio 11 de 2026.

El doctor Soria dijo:

I. Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2021-3432-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada por la Jefe del Departamento de Procedimientos Legales Aduaneros en fecha 29/07/2021, en la Actuación N° 12197-5945-2013-DVSEC4, en cuanto condena a la firma Industrias Metalúrgica Pescarmona SA al pago de una multa igual a una vez el importe de los tributos que asciende a la suma de cuatrocientos veintiséis mil trescientos cuarenta y siete pesos con veinticinco centavos ($426.347,25) y se formula cargo en concepto de tributos a la firma importadora y a la aseguradora Zurich Argentina Compañía de Seguros SA en su carácter de garante hasta el límite afianzado, los cuales ascienden a la suma de noventa y cuatro mil ochocientos ochenta y seis dólares estadounidenses con sesenta y siete centavos de dólar (usd 94.886,67), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA con más los intereses correspondientes al art. 794 del C.A., por la comisión de la infracción prevista y penada en el art. 970 del C.A., en relación a 168.919,97 unidades de la mercadería importada temporalmente mediante la destinación 08001IT14003824H, con vencimiento el 10/05/2010.

II. Que mediante IF-2021-86830628-APN-DTD#JGM, se presenta, por apoderada, la firma Industrias Metalúrgica Pescarmona SA e interpone recurso de apelación contra la Resolución 2021-3432-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA mencionada ut-supra. Relata los antecedentes del caso. Opone la prescripción del fisco para percibir tributos y aplicar sanciones, conforme prevén los Arts. 803 y 934 y cctes del C.A. Alega la acreditación de la reexportación total de mercadería. Sostiene que el grado de generalidad con que ha sido invocada la norma supuestamente transgredida impide a su representante conocer y analizar las razones de la supuesta infracción. Impugna la liquidación por haber sido efectuada, incorrecta e ilegítimamente en una moneda distinta a la de curso legal. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución condenatoria, con costas.

III. Que mediante IF-2021-112395444-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Hace una negativa genérica de los dichos de la contraria y un resumen de lo actuado en sede administrativa. Respecto a la pretendida prescripción para percibir tributos y aplicar sanciones, señala los arts. 803 y 934,935, respectivamente. Alega que el auto por el que se dispuso la instrucción de sumario administrativo, de fecha 09/11/2015, suspendió el plazo de la prescripción de la acción para percibir tributos e interrumpió el curso de la prescripción de la acción de su mandante para imponer penas. Señala el art. 17 de la Ley 27.562 en virtud de la pandemia de Covid-19. Destaca el fallo “Hughes Tool SA” y “Wonderland SRL”. Respecto al incumplimiento del régimen, señala que no se ha cumplido con los requisitos que hacen al régimen por no haber acreditado la actora la reexportación de la mercadería en tiempo y forma atento a que utiliza una relación insumo— producto diferente a la estipulada por el CTIT N° 6026/2009, configurándose la infracción prevista y sancionada por el art. 970 del C.A. Sostiene que el tipo de moneda e intereses

aplicables encuentra sustento en cuestiones de la operatoria comercial que se encuentra involucrada en la compraventa internacional de mercaderías. Manifiesta que la tasa de interés aplicada no se aparta de la aplicación ineludible de una norma federal (art. 794 del C.A.) Ofrece como prueba la actuación SIGEA 12197-5945-2013. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo aduanero apelado, con costas.

IV. Que en PV-2021-117411592-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado por el Fisco que le fuera conferido respecto a la importadora y por acompañadas las actuaciones administrativas mediante IF-2021-112395835-APN-DTD#JGM.

V. Que, mediante PV-2025-101752515-APN-SGASAD#TFN se digitaliza el EX-2021-91613692--APN-SGASAD#TFN - “Zurich Argentina Compañía de Seguros Sociedad Anónima”, el cual se acumula a la presente causa.

VI. Que, mediante RE-2021-91613010-APN-SGASAD#TFN se presenta la co-actora Zurich Argentina SA Compañía de Seguros SA. Relata los hechos. Refiere a la suma máxima de la póliza y el límite de la garantía. Se agravia respecto a que la resolución ordene labrar cargo sin verificar la suma asegurada inserta en la póliza con el simple dato de la impresión del sistema en donde su mandante no interviene en la carga de datos. Alega el cumplimiento de la destinación de importación temporal. Manifiesta que los permisos de embarque detallados en la Declaración jurada, obran en poder de la DGA. Señala que la importadora acompañó copias de los Permisos de embarque que obran en sobre agregado a la causa y detalló en su defensa la forma en que procedió a cumplir con el régimen. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar a la apelación impetrada con costas.

VII. Que, mediante IF-2021-112395444-APN-DTD#JGM el fisco contesta el traslado conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso y realiza una breve reseña de los hechos. Respecto a la prescripción transcribe los arts. 937 y siguientes y 805 y siguientes del C.A. Transcribe el artículo 17 de la ley 27.562. Señala el incumplimiento del régimen ya que utiliza una relación insumo-producto diferente a la estipulada por el CTIT N° 6026/2009. Respecto del tipo de moneda y tasa de interés aplicable, sostiene que los derechos se expresan en Dólares Estadounidenses a los fines de su “determinación”, conforme el uso habitual en comercio internacional. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

VIII. Se elevan los autos a esta Sala “F” y con posterioridad se llaman autos a sentencia.

IX. Que la Actuación SIGEA 12197-5945-2013 se inicia a fs. 1 con una multinota presentada por la importadora y a fs. 8 se glosa el acta de denuncia 2550/2013. A fs. 9 obra agregado la carpeta del despacho de importación. A fs. 12 luce el aforo de la mercadería. A fs. 14 luce la liquidación de tributos. A fs. 16 obra la determinación de tributos y multa. A fs. 17 obra consulta de una garantía global. A fs. 18 en fecha 09/11/2015 se instruye sumario y se corre vista de todo lo actuado. A fs. 19/27 contesta vista la importadora. A fs. 30 se ratifica la denuncia. A fs. 31 obra SICNEA de notificación de vista a la importadora en fecha 27/07/2020. A fs. 33 obra SICNEA de notificación a la aseguradora en fecha 16/06/2021. A fs. 34/44 contesta vista la aseguradora. A fs. 46 obra agregada la liquidación de multa y tributos. A fs. 47/51 en fecha 29/07/2021 se dicta la resolución RESOL-2021-5945-2013, aquí apelada. A fs. 54 luce agregado el SICNEA mediante el cual se notifica dicha resolución a la importadora en fecha 27/08/2021 y a fs. 55 luce agregado el SICNEA mediante el cual se notifica dicha resolución a la aseguradora en fecha 06/09/2021. A fs. 56 Industrias Metalúrgicas Pescarmona SA comunica apelación ante este Tribunal.

X. Que, en primer lugar, corresponde analizar el planteo de prescripción de la acción del Fisco para imponer penas y percibir tributos opuesto por la co-actora IMPSA.

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 SA c. ANA (T.F. 7830-A)” de fecha 21/09/2003 y el precedente de la Corte Suprema in re “Wonderland SRL c. Aduana Rosario” del 12 de mayo de 2009.

Que, conforme lo dispuesto en los arts. 934 y 935 del CA, la acción del Fisco para imponer penas prescribe por el transcurso de cinco años, plazo que comienza a computarse desde el 1° de enero del año siguiente a la fecha de comisión infracción imputada (10/05/2010). Siendo ello así, el plazo de prescripción comenzó a correr el 01/01/2011 y vencía el 31/12/2015.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 937, inc. a), del CA “La prescripción de la acción para imponer penas por las infracciones aduaneras se interrumpe por: a) el dictado del auto por el cual se ordenare la

apertura del sumario...".

Que, conforme surge de fs. 18 de las actuaciones administrativas, el curso de la prescripción penal se interrumpió el 09/11/2015 con el dictado de la instrucción de sumario, comenzando a correr el nuevo plazo quinquenal el 10/11/2015.

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

Que, en consecuencia, el plazo de la prescripción penal habría operado el 10/11/2021; por lo que habiéndose dictado la Resolución apelada el 29/07/2021, no se encuentra prescripta la acción del fisco para imponer la multa en trato.

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

XI. Que, corresponde ahora tratar el planteo de prescripción tributaria.

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

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

Que, no se encuentra discutido en autos que el vencimiento del plazo otorgado para la regularización de la mercadería temporariamente mediante el DIT 08001IT14003824H operó el 10/05/2010.

Que, en consecuencia, comienza el cómputo de la prescripción tributaria el 01/01/2011 y de no mediar causales suspensivas ni interruptivas del curso de la prescripción de la acción del fisco para percibir los tributos, la misma opera el 31/12/2015.

Que, habiéndose dictado el auto de apertura de sumario el 09/11/2015 —ver fs. 18 de las actuaciones administrativas—, se encuentra suspendido el curso de la prescripción tributaria "hasta que recayere decisión que habilitare el ejercicio de la acción para percibir el tributo cuando dicho ejercicio estuviere subordinado a aquella decisión"— conforme art. 805, inc. a), del C.A. La resolución se dictó el 29/07/2021.

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

XII. Que, sentado lo que antecede, corresponde resolver la procedencia de la multa y de los tributos reclamados por la falta de reexportación en término de la mercadería importada en forma temporaria mediante la destinación DIT 08001IT14003824H.

Que, mediante dicha destinación, oficializada el 16/05/2008 ante la Aduana de Buenos Aires, la firma Industrias Metalúrgica Pescarmona SA documentó en los términos del Decreto 1330/04-A7 la importación temporaria de 230.230 kilogramos de mercadería clasificada en la PA SIM 7225/19/2000.000E.

En tales condiciones, se concedió el libramiento con fecha 28/05/2008 y se autorizó la permanencia de la mercadería importada temporariamente por un plazo de 720 días, cuyo vencimiento operó el 10/05/2010.

Que al no existir constancias del cumplimiento total de la obligación contraída al efectuar la importación temporaria el servicio aduanero consideró incumplida la obligación de reexportar 168.919,97 unidades de la mercadería, y dispuso la instrucción de sumario administrativo, imputándole a la importadora la comisión de la infracción tipificada en el art. 970 del CA, oportunidad en que, asimismo se reclamó el pago de los tributos adeudados.

Que, en virtud del informe técnico obrante a fs. 30 de las actuaciones administrativas que ratificó la denuncia, se dictó la Resolución RESOL-2021-3432-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, aquí apelada.

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

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

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

Que, como se dijo, la destinación involucrada en autos fue documentada en los términos del Decreto 1330/04 - que establece el régimen de importación temporaria para perfeccionamiento industrial— en virtud del cual la mercadería que se importa para ser sometida a un proceso industrial, debe ser exportada a consumo bajo la nueva forma resultante dentro del plazo de un año, prorrogable por otro plazo igual. La mercadería importada de acuerdo a este régimen, no paga los tributos que gravan la importación para consumo ni la tasa de estadística, con excepción de las demás tasas retributivas de servicios.

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

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

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

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

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

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

Que, en dicho sentido, cabe recordar que es doctrina de nuestro Alto Tribunal que el acogimiento a un régimen de excepción importa con idéntico alcance el sometimiento voluntario al cumplimiento de los requisitos exigidos a tal efecto y obsta a su impugnación ulterior (Fallos: 255:216, 285:410, 299:221, 307:1582, entre otros; CSJN, en autos “Medefin SA”, sentencia del 01/10/1991).

XIII. Que, en esta instancia, la co-actora Industrias Metalúrgica Pescarmona SA, acompaña mediante RE-2022-58491779-APN-DTD#JGM, RE-2022-58492027-APN-DTD#JGM, RE-2022-58492117-APN-DTD#JGM, RE-2022-58491896-APN-DTD#JGM los permisos de embarque PE 09038EC03006113M, 09084EC03000293Z, 09084EC03000391P y 09038EC03006114N, respectivamente.

Que de la compulsa de dicha documentación surge que el PE 09038EC03006113M no puede considerarse documento idóneo a efectos de acreditar la descarga pretendida por la recurrente, toda vez que el mismo carece de la constancia del cumplido de embarque. Este requisito esencial no puede ser reemplazado por la

anotación manuscrita asentada sin firma, ni sello de funcionario aduanero en el anverso del referido documento.

Que, asimismo, del análisis de los PE 09084EC03000293Z, 09084EC03000391P y 09038EC03006114N surge una descripción genérica de la mercadería a exportar, no habiendo correspondencia entre dicho detalle y los códigos que surgen de los productos mencionados en el CTIT, lo que imposibilita realizar una descarga y cotejar el cumplimiento del régimen al cual la aquí co-actora, Industrias Metalúrgicas Pescamona SA, se adhirió de forma voluntaria.

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

Que la falta de una adecuada declaración y correcta documentación de la reexportación de la mercadería importada temporariamente por la actora, a cuyo cargo se encontraba esa prueba, obliga a confirmar la condena respecto a 168.919,97 unidades de la mercadería ingresada al amparo de la destinación temporal 08001IT14003824H, debiendo confirmarse la multa impuesta.

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

Que, a los efectos de la determinación de los tributos, corresponde señalar que la liquidación tributaria practicada en las actuaciones administrativas a fs. 46, fue realizada según el fallo “CLADD ITA SA (TF 22343-A) c. en DGA Resol. 2590/06 (Expte 604155/01) s/ Dirección General de Aduanas”.

Que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente, la obligación tributaria en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA emergente del DIT asciende a la suma de noventa y cuatro mil ochocientos ochenta y seis dólares estadounidenses con 67/100 (u$s 94.886,67) —conf. arts. 638, inc. e) y 639 del CA—, con más los intereses del art. 794 del CA desde el 07/08/2020 hasta a fecha de efectivo pago.

Que ello es así, toda vez que:

(i) las normas de determinación de tributos aduaneros cuando tienen lugar en materia infraccional (arts. 638 inc. e) y la regla del art. 639 del CA) son normas especiales previas; en consecuencia, no habiendo sido derogadas, su vigencia y aplicación subsiste frente a una norma general posterior sobre determinación de derechos de exportación e importación (art. 20 de la ley 23.905, BO: 18/02/191), máxime cuando esta última norma, en rigor, no introdujo novedad alguna en la materia de determinación tributaria sobre la que versa, pues lo que establece igualmente ya operaba de consuno con las normas especiales previas del CA.

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

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

lisa y llanamente antojadiza la tesis de que el art. 20 de la ley 23.905, por aclarar que los tributos aduaneros se determinan en dólares, modificara o alterara el alcance de dos normas vigentes del CA; justamente porque esas dos normas, por su propio contenido —fijación del tipo de cambio aplicable— desde su misma concepción y sanción en 1981, operaban sobre la realidad comercial y legal de que los tributos aduaneros se determinan en dólares, no pudiendo ello verse alterado en su alcance por una ley que simplemente aclaró o consignó tal realidad comercial y jurídica operante desde siempre.

(iv) finalmente, el supuesto infraccional específico de estos autos, en lo que concierne al tipo de cambio aplicable a la determinación tributaria concomitante a la configuración del ilícito —gobernado por los arts. 638 inc. e) y 639 del CA— resulta una cuestión ajena, no decidida ni tratada por la Corte Suprema en ninguno de los precedentes del alto tribunal que se usan para sostener la tesis contraria ("Editorial Perfil SA (TF 13.456-A) c. DGA. s/ Recurso de hecho" del 12/08/2008; "Bridgestone Firestone Argentina SA (TF 16.674-A) c. Dirección General de Aduanas" del 27/04/2010 y "Volkswagen Argentina SA (TF 22.179-A) c. DGA" del 23/08/2011), 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.

XV. Que, con relación a la responsabilidad de la aquí co-actora Zurich Argentina Compañía de Seguros SA, cabe señalar que mediante la póliza N° ... —emitida el 07/01/2010— cuya copia obra agregada en RE-2021-91613276-APN-SGASAD#TFN de los presentes actuados, Zurich Argentina Compañía de Seguros SA., garantizó el pago de los tributos emergentes del DIT referido ut supra, hasta el importe de un millón novecientos ochenta y cuatro mil pesos ($1.984.000), con más lo que pudiere resultar en exceso por aplicación del art. 1122 del C.A.

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

Que el seguro de caución aparece como un verdadero contrato de garantía bajo la forma y modalidades del contrato de seguro (Fallos: 315:1406); es una fianza y no un seguro, ya que pertenece a los contratos de garantía cuyo objeto es la eliminación del riesgo de la mora, pues cumple con las mismas funciones económicas que las garantías que un determinado deudor otorga a favor de su acreedor para asegurarle el cumplimiento de una futura obligación pecuniaria (Cfme. C.N.Com. Sala B del 11/03/1997 "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 14/12/2001).

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 Zurich Compañía Argentina de Seguros SA es responsable de la obligación tributaria relativa a la mercadería no regularizada hasta la suma de un millón novecientos ochenta y cuatro mil pesos ($1.984.000) o el importe de los tributos si este último resultare menor, ello con más los intereses devengados. Ello, con más los intereses del art. 794 del C.A.

XVI. Los intereses deben computarse desde el vencimiento del plazo de diez días desde la fecha de notificación de la corrida de vista a la aquí actora Industrias Metalúrgicas Pescarmona que data del 27/07/

2020 (ver fs. 31 de las actuaciones administrativas), es decir desde el 07/08/2020 hasta la fecha de efectivo pago.

Por ello, voto por:

1.- Confirmar la Resolución RESOL-2021-3432-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12197-5945-2013, en cuanto condena a la firma Industrias Metalúrgica Pescarmona SA. al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de cuatrocientos veintiséis mil trescientos cuarenta y siete pesos con veinticinco centavos ($426.347,25), por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., con costas a la coactora importadora.

2.- Confirmar la Resolución RESOL-2021-3432-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12197-5945-2013, en cuanto formula cargo en concepto de tributos, los cuales ascienden a la suma de noventa y cuatro mil ochocientos ochenta y seis dólares estadounidenses con sesenta y siete centavos de dólar (usd 94.886,67), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA con más los intereses correspondientes al art. 794 del C.A., que se computan desde el 07/08/2020 hasta la fecha del efectivo pago. Con costas a las coactoras.

3.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora Zurich Compañía Argentina de Seguros SA es el de un millón novecientos ochenta y cuatro mil ($1.984.000), importe que fuera garantizado mediante póliza N° ... —emitida el 07/01/2010— 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 doctor Garbarino dijo:

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

II. Que, sentado ello, corresponde analizar el planteo de prescripción tributaria expresamente articulado por la firma actora.

En tal sentido, no debe perderse de vista que mediante el artículo 17 de la ley 27.562 —norma que fuera dictada para paliar los efectos de la pandemia generada por el Covid-19— se suspendió 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.

III. Que, asimismo, corresponde recordar que mediante el Decreto 260/2020 (BO 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 17/03/2020 (BO 18/03/2020) 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 01/01/2011, en los términos del artículo 804, inciso b), de la ley 22.415 (atento a que el hecho gravado tuvo lugar en fecha 10/05/2010 por el vencimiento de la DIT), debiendo haber operado el 01/01/2016, de no haberse producido causales suspensivas o interruptivas.

Por otra parte, desde el 9 de noviembre de 2015 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 29 de julio de 2021— 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 el 27 de agosto a la firma importadora y el 6 de septiembre a la compañía aseguradora, ambas del año 2021, cuando el curso de la prescripción aun 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 CP, 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 31/07/2012 de la Vocalía N° 13, Expte. N° 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 CP (sentencia del 12/11/1974 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 CP [...] 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 CP 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 SA c. Provincia de T. D.F. A. e I. A. S. s/ contencioso administrativo”.

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

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

En efecto, al sancionar en el artículo 18 de la Constitución Nacional el principio de irretroactividad de la ley penal, nuestros constituyentes recogieron una de las manifestaciones más conspicuas de las exigencias del humanismo liberal. Pues en nuestra tradición constitucional y en toda la cultura jurídica y política en que ella

se enmarca, el principio de irretroactividad penal no está sujeto a limitaciones y debe, por ello, aplicarse sin condicionamientos. Su fuerza normativa proviene del hecho de que funciona como la principal y más eficaz garantía frente al ejercicio arbitrario del poder punitivo estatal. Como el principio de legalidad del cual deriva, el principio de irretroactividad disciplina y limita el poder punitivo del Estado y constituye, en última instancia, el mejor parámetro para distinguir entre un Estado de Derecho y un mero derecho de estado (Fallos: 341:1768, disidencia del juez Rosenkrantz).

Que, por lo tanto, resulta ajustado a derecho concluir que la pretensión de introducir una nueva causal de suspensión de la prescripción de la acción penal, como es aquella contemplada en el artículo 17 de la ley 27.562 - norma que suspende con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales—, vulnera de modo palmario el principio de irretroactividad de la ley penal contenido en el artículo 2° del CP —plenamente aplicable en materia aduanera, en virtud de lo dispuesto en el artículo 4° del citado cuerpo normativo— y con jerarquía constitucional en los artículos 9° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en violación al derecho al debido proceso y al principio de legalidad consagrados en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional, en tanto la garantía consagrada en el referido artículo 18 comprende la exclusión de disposiciones penales —no así de aquellas de naturaleza tributaria— posteriores al hecho infractor que impliquen empeorar o agravar las condiciones de los sumariados al momento de cometida la supuesta infracción, habida cuenta que, en el caso bajo examen, la norma en crisis fue publicada en el Boletín Oficial en fecha 26/08/2020, cuando ya había comenzado a correr el curso de la prescripción del Fisco Nacional (DGA) para aplicar “sanciones” (01/01/2013).

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 10/05/2010, iniciándose el cómputo del plazo prescriptivo el 01/01/2011. El auto de apertura del sumario fue dictado el 09/11/2015 (vide fs. 18 act. adm.), lo que interrumpió el curso de la prescripción (conf. CSJN, “Wonderland SRL”, 12/05/2009, Fallos: 332:1109, en cuanto a que el hito interruptivo es el dictado del auto y no su notificación).

Que, ahora bien, no resulta aplicable al caso la suspensión del curso de la prescripción prevista en el artículo 17 de la ley 27.562, cuya aplicación en materia sancionatoria vulneraría el principio de irretroactividad de la ley penal, por las razones expuestas en el considerando precedente. En consecuencia, el nuevo plazo quinquenal que comenzó a correr luego de la interrupción operada con el auto de apertura del sumario, transcurrió sin solución de continuidad.

Que, bajo tales postulados, dicho plazo vencía —en principio— el 09/11/2020, debiendo extenderse hasta el 29 de noviembre de 2020, por imperio de lo establecido en el artículo 1° de la Resolución General (AFIP) N° 4856/2020 (BO 11/11/2020), todo ello con anterioridad al dictado de la resolución aduanera condenatoria de fecha 29/07/2021, 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 N° 17.074 (BO 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 N° 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 CP, 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, sentado lo anterior, corresponde analizar la procedencia del Cargo tributario formulado con motivo del presunto incumplimiento del régimen de importación temporaria.

Que, en este aspecto, corresponde adherir en lo sustancial a las consideraciones vertidas en el voto que antecede, tanto en relación a la empresa importadora Industrias Metalúrgicas Pescarmona SA, como respecto de la compañía aseguradora Zurich Compañía Argentina de Seguros SA.

IX. Que, sentado ello, también disiento con el Vocal preopinante respecto del momento al cual debe referirse el tipo de cambio aplicable para la conversión de la deuda determinada por la DGA en dólares estadounidenses (monto de condena) a moneda nacional.

En efecto, el voto que antecede funda la cancelación de la obligación tributaria aduanera en lo dispuesto por los artículos 638, inciso e) y 639 del Código Aduanero, normas que establecen que, en los supuestos de incumplimiento del régimen de importación temporaria, corresponde aplicar el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio vigentes al momento del hecho generador de la obligación tributaria.

Que, conforme a dicha interpretación, el tipo de cambio aplicable sería el vigente al momento del vencimiento del plazo acordado para la reexportación de la mercadería importada temporariamente.

Que dicho razonamiento no desconoce la aplicación del artículo 20 de la ley 23.905 en cuanto a la determinación de los tributos en dólares estadounidenses, sino que prescinde de su aplicación en lo que respecta al momento de la conversión a moneda nacional.

Que, en efecto, el propio voto preopinante parte implícitamente de la vigencia de dicha norma, en tanto determina la obligación tributaria en dólares estadounidenses, de modo que la divergencia no reside en la moneda de determinación del tributo, sino exclusivamente en el momento al cual debe referirse el tipo de cambio aplicable para su conversión a moneda nacional.

X. Que, en tal sentido, el criterio adoptado por el voto que antecede se sustenta, en lo sustancial, en una interpretación según la cual las disposiciones contenidas en los artículos 638 —inc. e)— y 639 del Código Aduanero, en tanto normas específicas aplicables en materia infraccional, prevalecerían sobre el régimen posterior establecido por el artículo 20 de la ley 23.905, particularmente en lo atinente al momento al cual debe referirse el tipo de cambio aplicable para la conversión de la deuda tributaria a moneda nacional.

Que, de acuerdo con esa inteligencia, la circunstancia de que el artículo 20 de la ley 23.905 disponga que los tributos aduaneros se determinen en dólares estadounidenses no impediría considerar que, al tiempo de su conversión a pesos, debe aplicarse el tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible, por entenderse que tal aspecto continuaría regido por las disposiciones especiales del Código Aduanero.

Que, sin embargo, no comparto tal conclusión.

Que ello es así, en primer término, porque parte de una escisión que la propia ley no autoriza. En efecto, el artículo 20 de la ley 23.905 no se limita a establecer la moneda de determinación de los tributos aduaneros, sino que regula conjuntamente dos aspectos de un mismo régimen: por un lado, dispone que los derechos de importación, los derechos de exportación y los demás tributos que gravaren las operaciones de comercio exterior se determinen en dólares estadounidenses; por otro, establece que, cuando su pago se efectúe en

moneda nacional, la equivalencia correspondiente deberá calcularse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago.

Que, en tales condiciones, no resulta jurídicamente válido admitir la aplicación de dicha norma en cuanto impone la determinación del tributo en dólares estadounidenses y, al mismo tiempo, prescindir de la regla que ella misma establece para su conversión a moneda nacional, pues ello importaría fragmentar artificialmente una disposición legal que el legislador concibió como un régimen unitario.

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

Que, en otros términos, no es posible aceptar la vigencia del artículo 20 de la ley 23.905 sólo en aquello que refiere a la moneda de determinación del tributo y negar sus efectos en lo relativo al momento de la conversión a pesos, ya que ambas previsiones integran una misma solución normativa.

XI. Que, por otra parte, el argumento fundado en la pretendida especialidad de los artículos 638, inciso e) — y 639 del Código Aduanero tampoco resulta atinente. Ello es así, pues el carácter general o especial de una norma no se define por la amplitud temática de la ley en la que se inserta, sino por el aspecto concreto de la realidad jurídica que regula. Y desde esa perspectiva, si bien la ley 23.905 contiene diversas disposiciones tributarias, su artículo 20 regula de manera directa y específica una cuestión determinada: la moneda en que deben ser determinados los tributos aduaneros y el modo en que debe efectuarse su cancelación cuando el pago se realiza en moneda nacional.

XII. Que los artículos 638, inciso e) y 639 del Código Aduanero se inscriben en el sistema originario de dicho cuerpo legal, en el cual los tributos aduaneros eran determinados en moneda nacional.

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

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

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

Que, en ese marco, la propia existencia de una regla como la contenida en el artículo 639 del Código Aduanero —destinada a fijar el tipo de cambio aplicable al momento del hecho imponible— sólo se explica en un sistema en el cual la obligación tributaria debía ser cuantificada en moneda nacional desde su origen, pues de lo contrario carecería de sentido dentro del sistema normativo vigente al momento de su sanción, lo que torna incompatible sostener que los tributos aduaneros se encontraban ya determinados en dólares en sentido jurídico al tiempo de la sanción de dicho cuerpo normativo.

Que ese presupuesto normativo fue sustancialmente alterado por el artículo 20 de la ley 23.905. A partir de dicha reforma, los tributos aduaneros dejaron de quedar configurados originariamente en moneda nacional, para pasar a determinarse en dólares estadounidenses. En consecuencia, la conversión a pesos dejó de integrar el proceso mismo de determinación del tributo y pasó a diferirse al momento de su cancelación, aplicable únicamente para el caso de que el pago se efectúe en moneda nacional, sin que ello implique la existencia de planos autónomos o escindibles dentro del régimen jurídico de la obligación.

Que, dicho de otro modo, bajo el régimen originario del Código Aduanero la conversión de moneda formaba parte de la determinación del tributo; bajo el régimen introducido por el artículo 20 de la ley 23.905, en cambio, la determinación del tributo se perfecciona en dólares estadounidenses y la conversión a pesos

queda diferida para el momento de su pago. Esa modificación normativa altera el presupuesto de hecho sobre el cual reposaba la regla del artículo 639 del Código Aduanero y explica por qué ya no puede atribuírsele, sin más, el alcance que el voto que antecede pretende conferirle.

Que, por ello, no se configura aquí una verdadera colisión normativa que deba resolverse mediante la prevalencia de una norma sobre otra, sino una sucesión legislativa que ha modificado el sistema anterior en lo relativo a la moneda de determinación del tributo y al momento de su conversión a moneda nacional.

XIII. Que, en ese nuevo contexto, los artículos 638 y 639 del Código Aduanero continúan rigiendo en cuanto determinan el momento al cual deben referirse los elementos del régimen tributario aplicable —tales como la alícuota, la base imponible o el tratamiento arancelario—, mientras que el artículo 20 de la ley 23.905 regula específicamente la moneda de determinación del tributo y el momento al cual debe referirse su conversión a moneda nacional cuando el pago se efectúe en pesos, desplazando de ese modo al artículo 639 en lo que particularmente al tipo de cambio se refiere.

Que no altera esta conclusión la circunstancia de que la determinación tributaria examinada se exteriorice en el marco de un procedimiento infraccional. En efecto, el artículo 20 de la ley 23.905 no establece distinción alguna según el origen, causa o vía procedimental de la obligación tributaria aduanera, ni limita su aplicación a determinadas clases de liquidaciones. Antes bien, su texto se refiere, en términos amplios, a los derechos de importación, a los derechos de exportación y a los demás tributos que gravaren las operaciones de comercio exterior, razón por la cual no corresponde introducir por vía interpretativa restricciones que el legislador no contempló.

XIV. Que tampoco resulta atendible sostener que la cuestión aquí debatida sea completamente ajena a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Si bien es cierto que el Alto Tribunal no se expidió en forma expresa sobre un supuesto exactamente igual al presente, no lo es menos que sus precedentes han reconocido de manera reiterada la plena vigencia del artículo 20 de la ley 23.905 y la validez de la determinación de los tributos aduaneros en dólares estadounidenses, premisa de la cual se siguen necesariamente las consecuencias jurídicas propias del régimen legal allí establecido.

Que, de la secuencia conformada por “Editorial Perfil” (12/08/2008); “Bridgestone Firestone Argentina SA” (27/04/2010); “Volkswagen Argentina” (23/08/2011), y el ulterior Dictamen de la Procuradora Fiscal Laura Monti, en autos “Compañía Argentina de Seguros La Mercantil Andina SA c. EN - DGA s/ proceso de conocimiento” (12/02/2019), se desprende una línea interpretativa definida, a saber:

a) el artículo 20 de la ley 23.905 se mantiene plenamente vigente;

b) los tributos aduaneros alcanzados por dicha norma deben determinarse en dólares estadounidenses;

c) cuando la obligación ha sido exteriorizada en esa moneda, corresponde reconocerle el tratamiento jurídico propio de una obligación expresada en moneda extranjera;

d) cuando el pago se efectúa en moneda nacional, la conversión correspondiente debe realizarse conforme al régimen previsto por el artículo 20 de la ley 23.905; y

e) la circunstancia de que el pago se efectivice en moneda nacional no altera la regla legal que fija la moneda de determinación del tributo.

Que, en tales condiciones, la interpretación propiciada por el voto que antecede —en cuanto admite la determinación del tributo en dólares estadounidenses, pero prescinde de la regla legal que establece que su conversión a moneda nacional debe efectuarse conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago— no se ajusta, a mi juicio, al derecho vigente.

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

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

Que, en efecto, no resulta jurídicamente indiferente considerar el tipo de cambio vigente al momento de la configuración del hecho infraccional (artículos 638, inciso e) y 639 del Código Aduanero), o, por el contrario, mantener la obligación expresada en dólares estadounidenses hasta su cancelación, con conversión al tipo de

cambio vigente el día anterior al del efectivo pago (artículo 20 de la Ley 23.905), en tanto ambos criterios pueden conducir a resultados económicos sustancialmente disímiles en contextos de variación del valor de la moneda.

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

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

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

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

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

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

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

Que, en efecto, en materia de moneda de determinación y conversión de los tributos aduaneros, no cabe admitir la existencia de dos planos diferenciados, en tanto el artículo 20 de la ley 23.905 no puede ser interpretado como una disposición limitada al ámbito de la cancelación del tributo, sino como una norma que establece un régimen unitario que comprende tanto la determinación de la obligación en dólares estadounidenses como el criterio de su conversión a moneda nacional al momento del efectivo pago, sin que sea jurídicamente admisible escindir tales extremos.

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

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

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

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

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

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

Por lo tanto, 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 SA”, de esta Sala F, con sentencia de fecha 9 de abril de 2026, en los cuales se aborda con mayor extensión la problemática aquí tratada, en términos concordantes con la solución que se propicia en el presente.

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

1.- Rechazar el planteo de prescripción de la acción del Fisco Nacional (DGA) en materia tributaria, 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-2021-3432-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12197-5945-2013 con fecha 29 de julio de 2021, con costas a la demandada.

3.- Confirmar parcialmente el artículo 3° de la Resolución RESOL-2021-3432-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12197-5945-2013 con fecha 29 de julio de 2021, en cuanto exige el pago de tributos. Ello con más intereses del artículo 794 del Código Aduanero, los que se computan desde el 07/08/2020 hasta la fecha del efectivo pago. Con costas a la vencida.

4.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora Zurich Compañía Argentina de Seguros SA es el de un millón novecientos ochenta y cuatro mil ($1.984.000), importe que fuera garantizado, mediante póliza N° ... —emitida el 07/01/2010— cuya copia obra agregada en RE-2021-91613276-APN-SGASAD#TFN o el importe de los tributos si este último resultare menor, ello con más los intereses devengados. 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 doctor González Palazzo dijo:

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

II. Alcance de mi adhesión.

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

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

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

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

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

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

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

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

Sin embargo, de ello no se sigue necesariamente que la conversión de dicha obligación a moneda nacional deba efectuarse al tipo de cambio vigente al momento en que se produjo el hecho imponible o al tiempo en que se determinó el crédito fiscal.

IV. Alcance del artículo 20 de la ley 23.905.

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

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

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

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

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

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

V. La doctrina de la Corte Suprema.

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

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

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

VI. La coherencia del sistema.

La interpretación propiciada preserva la coherencia interna del ordenamiento.

En efecto, si se acepta —como correctamente lo hace el voto preopinante— que la obligación tributaria se encuentra determinada en dólares estadounidenses, resulta conceptualmente difícil sostener, al mismo tiempo, que la cancelación de dicha obligación deba efectuarse mediante una conversión histórica practicada al tipo de cambio vigente al momento del hecho imponible.

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

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

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

VII. Conclusión.

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

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

Así lo voto.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, se resuelve: 1.- Confirmar la Resolución RESOL-2021-3432-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12197-5945-2013, en cuanto condena a la firma Industrias Metalúrgica Pescarmona SA al pago de una multa cuyo monto asciende a la suma de cuatrocientos veintiseis mil trescientos cuarenta y siete pesos con veinticinco centavos ($426.347,25), por la comisión de la infracción al art. 970 del C.A., con costas. 2.- Confirmar la Resolución RESOL-2021-3432-E-AFIP-DEPRLA#SDGTLA, dictada en la Actuación SIGEA 12197-5945-2013, en cuanto formula cargo en concepto de tributos, los cuales ascienden a la suma de noventa y cuatro mil ochocientos ochenta y seis dólares estadounidenses con sesenta y siete centavos de dólar (usd 94.886,67), en concepto de derechos de importación, tasa de estadística e IVA con más los intereses correspondientes al art. 794 del C.A., que se computan desde el 07/08/2020 hasta la fecha del efectivo pago. Con costas a las coactoras. 3.- Declarar que el monto máximo que se le podrá exigir a la co-actora Zurich Compañía Argentina de Seguros SA es el de un millón novecientos ochenta y cuatro mil ($1.984.000), importe que fuera garantizado mediante póliza N° ... —emitida el 07/01/2010— 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. 4.- Establecer que los tributos deberán considerarse determinados en dólares estadounidenses y que, para su cancelación en moneda nacional, la conversión deberá efectuarse conforme al tipo de cambio vigente el día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20 de la ley 23.905. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese. Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo Garbarino y Christian M. González Palazzo. — Juan M. Soria. — Pablo A. Garbarino. — Christian González Palazzo.

© Thomson Reuters