Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-103635517-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Septiembre de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2022-58162796- -APN-SGASAD#TFN; "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación", expediente nº EX-2022-58162796- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. González Palazzo dijo:

I. Mediante RE-2022-58162415-APN-SGASAD#TFN se presenta por apoderado la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 2022-151-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM dictada el 29/04/22 por la Dirección de Aduana de Buenos Aires, por la cual rechazó el pedido de devolución del importe abonado en demasía, en concepto de derechos de importación extrazona, en relación a 10 (diez) destinaciones de importación (DI) de mercadería consistente en autopartes destinadas a la producción. Relata que por un error en su registración se omitió consignar en el sistema informático la ventaja "REGPARTES2" por lo que se liquidó automáticamente el arancel general, es decir 18%, 16% y 14%, según cada Posición Arancelaria (P.A.) declarada. Alega que en el Trigésimo Primer Protocolo Adicional del régimen automotriz del Acuerdo de Complementación Económica (ACE) 14 celebrado con Brasil, como así también en la Resolución N° 497/04 del ex Ministerio de Economía y Producción, dictada en consecuencia, se estableció un arancel reducido del 2 % para la importación de autopartes no producidas en el ámbito del Mercosur cuando sean importadas exclusivamente para la producción de automotores y de conjuntos o subconjuntos de autopartes. La recurrente cuestiona el Dictamen Jurídico emitido, obrante en las actuaciones administrativas relacionadas, por cuanto entiende que el mismo justifica un

enriquecimiento sin causa por parte de la Aduana. Realiza consideraciones acerca de los requisitos establecidos en la Resolución 497/04 para acceder al beneficio de reducción arancelaria. Sostiene que en los procedimientos de repetición la aplicación del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) en los autos: "CENCOSUD" conlleva una injusticia. Cuestiona la tasa de interés aplicable, conforme art. 811 del Código Aduanero (CA), establecida hasta el dictado de la Resolución del ex-Ministerio de Hacienda (MHA) N° 598/2019, de aplicación a partir del 1/8/2019, la cual considera que mantiene la inequidad en relación a la aplicable a los contribuyentes deudores de tributos aduaneros. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Mediante IF-2022-120247788-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Niega genéricamente todos los hechos, afirmaciones y documental aportada por la actora, no reconocidos expresamente. Realiza un repaso de los hechos acontecidos. Invoca la teoría de los actos propios y sostiene que la recurrente no puede alegar su propia torpeza amparándose en un error para pretender la repetición de tributos, máxime si se tiene en cuenta su amplia experiencia en operaciones de importación como las de autos. Afirma que consignar el código de ventaja en la declaración es condición necesaria para acceder al beneficio de reducción arancelaria. Realiza consideraciones con relación al principio de la inalterabilidad de las declaraciones aduaneras conforme lo establece el art. 224 del CA y sus excepciones, contempladas en el art. 225 del mismo cuerpo legal, las cuales están sujetas al cumplimiento de ciertos requisitos —uno material y otro temporal— para su procedencia. Sostiene que la actora no presentó oportunamente documentación que acreditara su condición de beneficiaria del régimen de arancel disminuido, por lo que no ha quedado demostrado que hubiera abonado indebidamente los tributos generales correspondientes. Afirma que el reclamo de repetición resulta improcedente y extemporáneo. Se refiere al deber de actuar en forma diligente y con conocimiento de las obligaciones que le competen en el desarrollo de su actividad comercial. Rechaza el planteo de la actora respecto de la tasa de interés aplicable en los supuestos del art. 811 del CA. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas vinculadas. Pide se rechace el recurso de apelación y se confirme la resolución recurrida, con costas. Subsidiariamente solicita la aplicación de la doctrina de la CSJN establecida en el fallo "CENCOSUD".

III. Mediante IF-2022-128741925-APN-DTD#JGM e IF-2022-128743747-APN-DTD#JGM la demandada acompañó las actuaciones administrativas SIGEA N° 19144-54-2019 en formato digital, en un total de 165 fojas (332 fojas digitales)

Por PV-2022-129975576-APN-VOCXVII#TFNA se declaró la causa como de puro derecho. Mediante PV-2025-72195575-APN-VOCXVII#TFN se elevaron las actuaciones a la Sala "F" y por IF-2025-87935570-APN-VOCXVII#TFN quedaron en estado de dictar sentencia.

IV. De la compulsa de las actuaciones administrativas acompañadas, surge que el 20/03/2019 la firma Volkswagen Argentina S.A. promovió, ante la Aduana de Buenos Aires, el procedimiento de repetición de la suma de u$s 45.633,85 abonados en concepto de tributos extrazona respecto de diez (10) destinaciones de importación (DI), a saber: 17001ICR3002605S (ítem 177), 17001ICR3002614S (ítems 241 y 242), 17001ICR3002630Z (ítems 237 y 238), 17001ICR3002648C (ítems 233 y 234), 17001ICR3002653V (ítems 228 y 229), 17001ICR3002678F (ítems 231 y 232), 17001ICR3002695E

(ítems 132,146,176 y 209), 17001ICR3002698H (ítems 133 y 147), 17001ICR3002707V (ítems 159, 160, 186, 192, 193, 231, 232, 233 y 275), 17001ICR3002710P (ítems 162,163, 189, 196, 235, 236, 237, 279 y 286) oficializadas en el año 2017. La mercadería importada se trataba de autopartes no producidas en el ámbito del Mercosur, incluidas en el Régimen de Política Automotriz del ACE 14, por ser destinadas a la producción de automotores y/o conjuntos o subconjuntos de autopartes incluidos en el art. 1° del XXXI Protocolo Adicional al ACE 14, por ende alcanzada por lo dispuesto en la RG 497/04, que estableció la reducción del derecho de importación al 2 % para los productos cuyas posiciones y descripciones se encontraban listadas en el Anexo que formaba parte de dicha resolución.

Ahora bien, a fin de instrumentarse la obtención del beneficio arancelario establecido, la DGA emitió la Nota Externa N° 8/05 mediante la cual estableció los códigos que debían utilizar los declarantes al momento de oficializar la operación en el sistema informático. En el caso de autos correspondía el denominado Código de Ventaja "REGPARTES2", el cual fue omitido por la aquí actora al momento de presentar las declaraciones de las destinaciones en cuestión.

No obstante ello, conforme lo expresado por la División Arancel Informático mediante Nota N° 110/20, obrante a fs. 138 de las actuaciones, la mercadería en trato, cuyas P.A. fueron declaradas por la actora y no cuestionadas por la Aduana, se encontraba incluida en la lista RES497/04-ACE-14, es decir que resultaba incluida en el beneficio arancelario del 2%.

Asimismo, a fs. 139, la División Evaluación y Desarrollo Normativo del Departamento Técnica de Información, expresó en la Nota N° 173/21 que: *"…el no uso del Código de Ventaja REGPARTES2 no es razón suficiente para invalidar el beneficio otorgado por una norma superior"*

Como consecuencia de las opiniones de las áreas intervinientes mencionadas precedentemente, a fs. 149 se liquidaron las diferencias tributarias cuya repetición reclamó la aquí actora.

Sin embargo, a fs. 153-154 el Dictamen Jurídico emitido puso especial énfasis en la falta de consignación, por parte del administrado, del código referido precedentemente en sus declaraciones comprometidas a fin de obtener el beneficio arancelario. Asimismo hizo hincapié en el principio de inalterabilidad de las declaraciones aduaneras, establecido en los arts. 224 y 321 del CA y afirmó que la importadora tampoco solicitó la rectificación de las declaraciones conforme lo establece el art. 225 del CA.

En consecuencia, a fs. 160-162 de las actuaciones se dictó la resolución aquí apelada.

V. Sentado ello, corresponde determinar si es ajustada a derecho la resolución recurrida.

Primeramente cabe señalar que no resulta controvertido que durante el año 2017 la firma recurrente oficializó los DI objeto de autos y realizó el pago de los tributos liquidados automáticamente por el sistema informático, esto es 18 %, 16% y 14 % según cada caso. Todo ello conforme surge de la documentación obrante en las actuaciones administrativas. Tampoco ha sido objeto de observación alguna, por parte del servicio aduanero, la clasificación arancelaria efectuada por la recurrente para la mercadería detallada en cada uno de los ítems de cada una de las DI en trato.

Ahora bien, el 20/03/2019, la firma importadora solicitó la repetición de los tributos que consideró

abonados en demasía, en relación a ciertos ítems de las DI. Para ello alegó que la mercadería importada y comprendida, clasificada en las P.A. 8708.40.80.200J, 8501.31.10.110U, 8536.50.90.350R, 9032.89.23.000Q, 8536.50.90.410J, 8708.40.80.100D y 9027.90.99.300Z se encontraba enmarcada en el régimen especial de beneficio arancelario, establecido en el Anexo de la Resolución de la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de Economía y Producción (SIPyME) N° 497/04.

La norma referida precedentemente fue dictada en el marco del ACE N° 14, que incorporó el Trigésimo Primer Protocolo relativo al sector automotriz, suscrito entre la República de Argentina y la República Federativa del Brasil. Dicho Protocolo, en su art. 8 señala que: *"Las autopartes incluidas en el Apéndice I, no producidas en el ámbito del MERCOSUR cuando sean importadas para producción, tributarán un arancel del 2%. A este efecto, se elaborará una lista, a partir de las propuestas presentadas por las entidades representativas del sector privado constatada la inexistencia de producción. (…) Dicha lista será revisada periódicamente por el Comité Automotor, a que se refiere el Artículo 25. Cuando se verifique que una parte incluida en el listado comience a ser producida, en forma tal que el mercado pueda ser abastecido en condiciones normales, será retirada de la lista y pasará a tributar el arancel que le corresponda."*.

En cuanto a la lista a la que se refiere la norma precitada, el art. 1 de la Resolución SIPyME N° 497/04 expresa: *"Establécese una reducción del Derecho de Importación Extrazona (DIE) al DOS POR CIENTO (2%), para los productos cuyas posiciones y descripciones se encuentran listadas en el Anexo que forma parte de la presente resolución, siempre que sean importados para la producción de vehículos automotores y/o conjuntos o subconjuntos de autopartes incluidos en el Artículo 1° del XXXI Protocolo Adicional al Acuerdo de Complementación Económica N° 14 suscripto entre la REPUBLICA ARGENTINA y la REPUBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL de fecha 11 de noviembre de 2002."*.

Posteriormente, la Resolución SIPyME N° 6/05 actualizó el Anexo referido precedentemente, el cual fue sustituido luego, por la Resolución N° 438/06 y finalmente, este último, fue reemplazado por la Resolución SIPyME N° 25/10.

Asimismo, a partir de enero de 2012, con la entrada en vigor de la quinta enmienda del Sistema Armonizado, se produjo un cambio en la P.A. en cuestión, sin modificarse la resolución antes mencionada, con lo cual, la P.A. 8708.40.80.200J pasó a ser 8708.40.80, habilitada para el acogimiento del beneficio.

Por último, cabe destacar que, en el caso de autos, la propia Aduana reconoció, en la Nota N° 110/20 (DV ARIN) obrante a fs. 138 de las actuaciones, que las P.A. en trato se encontraban incluidas en la lista RES497/04-ACE-14.

VI. Conforme lo expresado en el considerando anterior el servicio aduanero, mediante Nota N° 173/21 (DV EDIM) obrante a fs. 139 de las actuaciones administrativas, afirmó que la mercadería clasificada en las P.A incluidas en la normativa reseñada tributaba el 2% del arancel de derechos de importación y en su penúltimo párrafo expresó, como ya se dijo: *"…el no uso del Código de Ventaja REGPARTES2 no es razón suficiente para invalidar el beneficio otorgado por una norma superior"*

Ahora bien, para fundamentar la resolución aquí apelada y apartarse de las opiniones reseñadas por las

áreas intervinientes, la Aduana consideró que la omisión, por parte de la importadora, de la utilización de las herramientas normativas para asegurarse la obtención del beneficio arancelario, como así también la falta de solicitud de rectificación de la declaración comprometida a fin de corregir dicho error, adquirieron importancia sustancial y determinante.

En este sentido, conforme el Dictamen Jurídico obrante a fs. 153-154 de las actuaciones, hizo hincapié en la Nota Externa N° 8/05 (DGA) que estableció el procedimiento formal a cumplimentar al momento de la declaración a fin de obtener el beneficio arancelario, es decir la utilización del Código de Ventaja REGPARTES2.

En conclusión, el servicio aduanero consideró que la consignación del código identificatorio del beneficio en el sistema informático al momento de la oficialización de los DI era condición imprescindible para acceder al mismo.

Asimismo observó y estimó fundamental, para decidir el rechazo del pedido de repetición, la falta de solicitud, por parte de la firma importadora, de rectificación de las declaraciones conforme lo establecido en el art. 225 del CA.

Estas conductas omisivas de la recurrente sirvieron de argumento central al servicio aduanero para determinar que, en el caso de autos resultaba improcedente la devolución de tributos reclamada.

De lo expresado hasta aquí se podría colegir que la Aduana puso énfasis en la falta de verificación del cumplimiento de los requisitos formales establecidos por la normativa aplicable para la obtención del beneficio en cuestión, incluso por sobre la comprobación de la existencia de los elementos de fondo esenciales a tal efecto, esto es: a) que se tratase de autopartes no producidas en el ámbito del Mercosur; b) que fueran importadas exclusivamente para la producción de automotores y de conjuntos y subconjuntos de autopartes y c) que se encontraran clasificadas conforme el listado de P.A. alcanzadas por la norma.

Dicho esto y pese a que la Aduana detenta el deber de aplicar y conceder al administrado los beneficios del régimen especial, la prueba del cumplimiento de la obligación impuesta en razón del otorgamiento de un beneficio de excepción se encuentra en cabeza del beneficiario, quien debe probarlo por medio de la documentación adecuada.

En la especie, si bien no se encontraba controvertido que la mercadería en cuestión se hallaba clasificada en las P.A. incluidas en el beneficio arancelario, la firma importadora no utilizó, al momento de la oficialización de las destinaciones en trato, el código de identificación "REGPARTES2", dispuesto por la normativa referida para sujetarlas a dicho régimen, todo lo cual habría permitido al servicio aduanero darle a la mercadería el trato y seguimiento propios de dicho régimen especial, además de permitir a la importadora el acceso al correspondiente beneficio tributario.

Al respecto, cabe recordar que en el sistema aduanero rige el principio de inalterabilidad de la declaración, establecido en el art. 224 del CA para los casos de operaciones de importación, por lo que resulta de suma importancia acreditar los beneficios arancelarios aplicables al momento de su registración, dado que serán determinantes en virtud de lo dispuesto por los arts. 637 inc. b) y 639 del CA.

En el caso de autos la actora no sólo omitió, al momento de la declaraciones, señalar el régimen especial invocado a posteriori, sino que también prescindió de realizar oportunamente su rectificación, conforme lo establece el art. 225 del CA, conducta que habría sido consecuente con lo alegado por ésta en cuanto a la existencia de un presunto "error" cometido en ocasión de efectuar la declaración comprometida. Por el contrario la recurrente no demostró la existencia de circunstancias que permitieran enmarcar su accionar dentro de las excepciones establecidas por la norma referida ni tener por cumplimentados los requisitos material y temporal allí exigidos.

Estas conductas omisivas derivaron en la lógica consecuencia de darle tratamiento arancelario general a las operaciones en cuestión. Todo lo cual, contrariamente a justificar una solicitud de repetición del pago de lo abonado presuntamente en demasía, contribuye a la confirmación de que efectivamente no correspondía devolución alguna.

En definitiva la importadora exige la devolución de una suma voluntariamente abonada conforme lo declarado en oportunidad de registrar las destinaciones que conforman ahora su reclamo. Dicho proceder no guarda armonía con la afirmación de la existencia de un presunto enriquecimiento sin causa en el que habría incurrido el Estado, según lo alegado por la actora. Contrariamente la demandada se limitó a percibir los tributos vigentes en los términos sindicados por aquella.

A mayor abundamiento cabe destacar que la obligación de consignar el código de identificación del régimen especial al momento de la oficialización de las destinaciones en cuestión, no es una simple formalidad exigida por la normativa aplicable, sino que resulta ser condición necesaria para acceder a la reducción del arancel, puesto que permite al servicio aduanero y al organismo competente —es decir la Secretaría de Industria—, la trazabilidad de la mercadería y la verificación de que no ha sido destinada a su venta al por menor en el mercado, requisito fundamental del régimen especial en análisis y extremo que no ha quedado demostrado en autos, resultando de imposible comprobación en la actualidad.

En este sentido, la inteligencia plasmada por CSJN en autos: "Metalúrgica Constitución" (fallos: 300:1079) al señalar que, para hacer valer una exención, ésta debiera constar en el cuerpo del despacho —incluso con la posibilidad de presentar con retardo los documentos que acrediten la procedencia del beneficio pretendido condicionada a la circunstancia de que, en el cuerpo del mismo despacho, se hubiese invocado el régimen preferencial—, me lleva a precisar que los beneficios arancelarios deben invocarse ex ante y no ex post de formular la registración pertinente.

Por todo lo expuesto, considero que corresponde confirmar la resolución apelada y rechazar la solicitud de repetición presentada por la actora.

VII. En virtud de la forma en que se resuelve la presente causa resulta inoficioso tratar los demás agravios de la apelante.

VIII. En cuanto a las costas del proceso no advierto circunstancias para apartarme del principio de la derrota, por lo que las mismas deben ser soportadas por la actora vencida (art. 1163 del CA).

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Confirmar la Resolución-2022-151-E-AFIP-DIABSA#SDOAM dictada en el expediente administrativo SIGEA N° 19144-54-2019 contra la firma Volkswagen Argentina S.A. y en consecuencia rechazar el pedido de repetición de los tributos abonados.

2. Costas a la actora vencida.

Así lo voto.

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que, en primer término, me remito a lo señalado en los Ptos. I a IV del voto que antecede.

II.- Que corresponde dejar sentado que las actuaciones administrativas involucradas en la litis se inician en virtud de la solicitud de repetición articulada por VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A., por medio de la cual pretende la devolución de las sumas, a su entender, pagadas en demasía, a la luz de lo estatuido por la Resolución 497/2004 (MEyP) y sus modificatorias.

La citada norma estableció una reducción del derecho de importación extrazona (DIE), al 2%, para los productos que sean importados para la producción de vehículos automotores y/o conjuntos o subconjuntos de autopartes incluidos en el artículo 1° del XXXI Protocolo Adicional al ACE 14, suscripto con la República Federativa del Brasil. A esta ventaja arancelaria se le asignó a nivel del SIM, el código: "REGPARTES2".

Así las cosas, del expediente aduanero objeto de autos se desprende que la firma actora reconoce haber omitido el ingreso de la ventaja "REGPARTES2" al momento de documentar las destinaciones en el SIM, situación que hizo que el SIM liquide el 16% o 18% de derechos de importación -y que pagó al oficializar cada una de las operaciones de referencia- en vez del 2% estatuido por la Resolución 497/2004 (MEyP) y sus modificatorias; por lo que la recurrente solicita la devolución de la diferencia abonada de más resultante de la aplicación de la alícuota del régimen general (16% o 18%, según el caso, que liquidó el SIM) y la alícuota reducida del 2%, que a su criterio correspondía aplicar, con fundamento en la RG 497/2004 del Ministerio de Economía y Producción y sus modificatorias.

Por su parte, el Fisco Nacional entiende que no corresponde hacer lugar a la devolución solicitada por cuanto el documentante no ingresó la ventaja "REGPARTES2" en el campo "a) Opciones/ b) Ventajas" en oportunidad de efectuar la declaración comprometida de las destinaciones en trato, ni procedió a rectificarlas con posterioridad.

III.- Que, bajo tales premisas, corresponde recordar que el sistema de la previa declaración de los elementos indispensables para la liquidación de los tributos posibilita el despacho en confianza, mediante el cual el servicio aduanero autoriza el libramiento a plaza de la mercadería sin proceder a su verificación, para lo cual resulta necesario que la declaración contendida en la solicitud de destinación de importación, una vez registrada, devenga inalterable.

Sin embargo, el principio general de inalterabilidad de la declaración consagrado en el artículo 224 del

CÓDIGO Aduanero no puede impedir que prospere un reclamo de repetición en la medida en que se demuestre que se pagó en demasía, pues lo contrario implicaría un enriquecimiento sin causa para el Fisco Nacional.

IV.- Que, en tal sentido, y conforme se desprende del propio Informe de la Dirección Valoración y Comprobación Documental, obrante a fs. 139 de las actuaciones administrativas, correspondería dar curso a la devolución solicitada, toda vez que a la fecha de oficializar las destinaciones de importación, se encontraba vigente el Régimen de Política Automotriz en los términos del A.A.P.C.E. n°14, el cual en su artículo 6° disponía que las autopartes incluidas en el Apéndice I, no producidas en el ámbito del MERCOSUR cuando sean importadas para producción, tributarán un arancel del 2%, a cuyo efecto se elaboraría una lista que dio lugar al dictado de la Resolución 497/04.

Asimismo, y en cabal consonancia con lo expuesto en el referido informe aduanero, no debe perderse de vista que para gozar del beneficio en trato era necesario que la empresa se encuentre habilitada en el SIM como empresa relacionada al sector automotriz, situación que VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. cumplía a la fecha de documentar las destinaciones involucradas. Finalmente, corresponde poner de resalto que el citado Informe concluye en que “el no uso del código de ventaja “REGPARTES2”, no resulta razón suficiente para invalidar el beneficio otorgado por una norma superior; temperamento que el suscripto comparte en plenitud.

V.- Que, en efecto, y tal como se mencionó con anterioridad, la única razón por la cual la Aduana se opone a la devolución pretendida por la actora radica en el hecho de no haber ingresado al SIM la ventaja “REGARTES2”. De ello se deduce que, de haberla ingresado, se encontraría beneficiada por la preferencia arancelaria prevista para la P.A. objeto de autos.

Por ende, si bien es cierto que la ventaja mencionada debe ingresarse al SIM a los efectos de que dicho sistema liquide la alícuota correcta, ello no implica que la aquí actora no sea beneficiaria de la reducción arancelaria por no haber ingresado al SIM la ventaja mencionada, sino que sólo tuvo por efecto que el SIM no liquide correctamente la alícuota a pagar. En consecuencia y sin perjuicio de que la recurrente no haya optado por la ventaja “REGPARTES2”, de todos modos documentó mercadería clasificada en la P.A. En trato, la cual se encontraba beneficiada por la reducción arancelaria, máxime cuando no se encuentra discutido en autos que la firma importadora se encontraba inscripta en el Régimen de Productores, como así tampoco se discute el origen de la mercadería de extrazona, por lo que cabe colegir que en la especie la recurrente cumple con todos los requisitos necesarios para resultar beneficiada de la reducción respectiva.

VI.- Que si bien su única omisión fue no optar por la ventaja mencionada, el principio de inalterabilidad de la declaración que invoca la Aduana en esta instancia, no puede impedir que prospere el reclamo de repetición, ya que lo contrario implicaría un enriquecimiento sin causa para el Fisco Nacional, al haberse abonado en demasía derechos de importación.

Por todo lo expuesto, resulta ajustado a derecho revocar la resolución apelada en la litis y, en consecuencia, hacer lugar a la devolución -en pesos- del importe reclamado por la actora, con más los intereses correspondientes.

VII.- Que, por lo demás, corresponde dejar sentado que en el mismo sentido ha decidido esta Sala “F” con

fecha 25 de septiembre de 2024 in re “VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.” (EX-2022-128733218-APN-SGASAD#TFN) - voto del Dr. Soria, al que adhirieron los Dres. González Palazzo (in totum) y Garbarino (en disidencia parcial de intereses)-, que tramitara por ante la Vocalía de la 18° Nominación; entre otros.

Por tal motivo, resulta pertinente aplicar al caso la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que tiene dicho que la contradicción de criterios entre pronunciamientos sucesivamente dictados en una misma causa -*hipótesis que cabe extender al supuesto de causas sustancialmente análogas, con idénticas premisas de hecho y derecho, seguidas entre las mismas partes, en las cuales la decisión definitiva se dicta en un lapso acotado* (la bastardilla me pertenece)- no se compadece con la adecuada prestación del servicio de justicia, ya que la coherencia, que determina la validez lógica de cualquier expresión significativa, es particularmente exigible a los actos judiciales entre otras razones, para evitar la perplejidad de los litigantes (Fallos: 307:146; 327:608).

VIII.- Que, por último, en relación a la tasa de interés aplicada en la especie, a los fines de la devolución de la suma incausadamente percibida por parte del Estado Nacional, corresponde precisar que el artículo 811 del CÓDIGO Aduanero establece que “En los supuestos en los cuales se reclamare la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición, hasta el momento de su pago”.

Asimismo, mediante el artículo 3° de la Resolución Nro. 314/2004 del Ministerio de Economía (B.O. 4/5/2004), se estableció la tasa de intereses que prevé el referido artículo 811 en 0,50% (cincuenta centésimos por ciento) mensual.

Por su parte, cabe destacar que en virtud del dictado de la Resolución Nro. 50/2019 del Ministerio de Hacienda de la Nación (B.O. 08/02/2019) se incrementaron las tasas de los intereses resarcitorios y punitorios previstos en los artículos 37 y 52, respectivamente, de la Ley Nacional de Procedimiento Fiscal N° 11.683 (t.o. ordenado en 1998 y modif.).

En tal sentido, desde el 1° al 31 de Marzo de 2019, la tasa de interés resarcitorio prevista en el artículo 37 de la Ley N° 11.683 será del cuatro y medio por ciento (4,5%) mensual, y la de interés punitorio contemplada en el artículo 52 de la ley citada, del cinco coma seis por ciento (5,6%) mensual. Y desde el 1° de abril del corriente año, dicha normativa preceptúa que las tasas de los referidos intereses resarcitorios y punitorios, vigentes en cada trimestre calendario, serán las efectivas mensuales equivalentes a uno coma dos (1,2) y uno coma cinco (1,5) veces, respectivamente, la tasa nominal anual canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos a ciento ochenta días (180) días del Banco de la Nación Argentina vigente el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre.

Por último, el artículo 4 de la Resolución Nro. 3/2024 del Minsiterio de Economía de la Nación (B.O. 22/1/24) - modificatoria de su similar Nro. 559/2022 (B.O. 25/8/2022)- establece que la tasa de interés aplicable a los supuestos previstos en el artículo 179 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, a los restantes supuestos de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por la citada ley y a los supuestos previstos en los artículos 811 y 838 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, vigente en cada bimestre, será la efectiva mensual surgida de

considerar el promedio de la tasa publicada por el Banco Central de la República Argentina en el apartado “Tasas de interés por depósitos a 30 días de plazo en entidades financieras” para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido bimestre. Y que cuando se trate de conceptos expresados en dólares estadounidenses, la tasa de interés aplicable será del cero coma veinte por ciento (0,20 %) mensual.

XII.- Que el texto supra referenciado del Código Aduanero fue interpretado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re: “Neumáticos Goodyear S.A. (TF 8659-A) c/ Administración Nacional de Aduanas” -Fallos: 323:3412-, sentencia del 9 de noviembre de 2000. Allí, el Alto Tribunal concluyó en que dicho precepto no obligaba a aplicar la misma tasa de interés para la mora en la restitución de las sumas pagadas indebidamente por el contribuyente que la fijada para la mora de aquél en el pago al Fisco de los tributos aduaneros adeudados, sino que remitía únicamente al procedimiento establecido en el artículo 794 de dicho CÓDIGO para su fijación (habilitación o delegación en la Secretaría de Estado de Hacienda y límite cuantitativo en el duplo de la percibida por el Banco de la Nación Argentina por descuento de documentos comerciales). En otras palabras, la única uniformidad advertida por el Tribunal Cimero era la del procedimiento para la fijación de la tasa de interés. Así, la norma infralegal que estableció tasas de interés diferentes para cada uno de los casos (del 36% anual en favor del Fisco y del 6% anual en favor del contribuyente) resultaba válida, con apoyo en la doctrina de Fallos 308:283 (“Orazio Arcana”, del 18/3/86).

XIII.- Que, no obstante, y en plena y total consonancia con la posición esbozada por el Dr. José Octavio Casás –quien en opinión del suscripto sin dudas integra la tríada de tributaristas más notables de toda la historia nacional, sin desmedro del resto de los autores que componen nuestra doctrina- al sentenciar –en disidencia- con fecha 19/9/2017 la célebre causa “Aranovich” como Juez del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires, entiendo que en la especie no corresponde aplicada la tasa de interés fijada por las referidas resoluciones del Ministerio de Economía de la Nación para restituir las sumas indebidamente percibidas por la AFIP-DGA por estrictos motivos de equidad, en la medida en que los importes restituidos a la tasa de interés prevista en dicha norma se ven, en los hechos, confiscados por el transcurso del tiempo, dado que la misma no compensa ni siquiera la pérdida de poder adquisitivo de la moneda.

En palabras del propio maestro Casás, “(...) una visión limitada, circunscripta a la pura nominalidad de los importes -acrecentados con un 6% anual de intereses moratorios-, conduciría a que, además de privarse al contribuyente de la utilización del capital del que era legítimo titular por un prolongado período de tiempo, se le generaran, al momento de la devolución, consecuencias indiscutiblemente confiscatorias, con el alcance y el significado que al término ´confiscación´ ha brindado la Corte Suprema de Justicia de la Nación (…).

Asimismo, y más allá de la posibilidad de que las tasas de interés puedan ser diferentes para el Fisco y para el contribuyente, Casás destaca que “no podrían, en ningún caso, producir un resultado confiscatorio, afectando el derecho de propiedad del repitente como consecuencia de no enjugar la depreciación de la moneda” (Consid. 5).

Por lo demás, con énfasis sostiene que “el establecimiento de una tasa de interés moratorio en favor de los

repitentes de ingresos ilegítimos que no compense siquiera la inflación es una forma de engrosar las arcas del Tesoro Público dejando de lado los principios fundamentales que inspiran lo que ha vendido a denominarse como el Estatuto del Contribuyente...es que por tal vía se generan, por el efecto o impuesto inflacionario, recursos a favor del Erario Público que no califican dentro del concepto tradicional de tributo, pero que producen un empobrecimiento del contribuyente y un enriquecimiento sin causa del Fisco".

XIV.- Que asimismo, similar criterio había adoptado la Cámara Federal de Apelaciones de Salta en la causa: "Alubia S.A. c/AFIP-DGI s/ ordinario", sentencia del 6 de marzo de 2013, en la que dicho Tribunal declaró la inconstitucionalidad del artículo 4º de la Resolución Nº 314/04 del ex Ministerio de Economía y Producción y dispuso que los intereses se liquidaran de acuerdo con la tasa fijada en la Comunicación 14.290 del Banco Central de la República Argentina. Para así decidir, consideró que la tasa establecida en el artículo y resolución ya citados implicaba un perjuicio económico injustificado para el contribuyente ya que era inferior a las variaciones del índice de precios al consumidor elaborado por el INDEC en el período en cuestión. Por otra parte, expresó que si el Estado Nacional se había visto compelido a incrementar las tasas de los intereses resarcitorio y punitorio por las circunstancias generales de la economía del país, similar temperamento debió haber adoptado para la tasa de interés aplicable en el caso de repetición de tributos.

Como así también, en sentido concordante se han pronunciado, cuatro de las cinco Salas que integran la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, la que es Alzada de este Tribunal Fiscal.

En efecto, tanto la Sala I en los autos caratulados "Linos, Gustavo Pedro" (TF 45.593-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" en fecha 20/2/2018; como la Sala II en los autos: "American Express Argentina S.A. c/ EN-AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva", Expte. Nº 75.920/2014, sentencia del 27 de abril de 2017; como la Sala III en el caso "Thomas de Sudamérica S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" en fecha 12/10/2017 (Expte. Nro. 37.527/2016); y como la Sala V, en los precedentes "Osram Argentina S.A.C.I. c/ EN-AFIP-DGI – RESOL. 30/11 s/ Dirección General Impositiva", Expte. N° 15.885/2011, sentencia del 15 de agosto de 2017 y "Driollet Laspiur, Rogelio EN-AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva", sentencia del 12 de diciembre de 2017, respectivamente, han considerado irrazonable la tasa de interés fijada para los procedimientos de repetición, ordenando la aplicación de una tasa de interés equivalente a la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina.

XV.- Que, en los términos expuestos, y sin perjuicio de la doctrina sustentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los citados precedentes "Orazio Arcana" y "Neumáticos Goodyear S.A.", la que indudablemente ha respondido, en cada oportunidad, al contexto económico y social en el que dichos pronunciamientos fueron emitidos, cabe colegir que la utilización de tasas con guarismos diferenciales de la magnitud de las que se aplican en los supuestos donde interviene el Fisco Nacional como actor y como demandado patentizan un evidente contraste y marcan una desproporción totalmente irrazonable, no cumpliendo con su verdadera función, cual sería resarcir la mora en el cumplimiento de las obligaciones, sino que más bien constituyen un enriquecimiento indebido del Estado en desmedro de los derechos de los particulares; máxime cuando la Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que "el poder estatal de crear

impuestos no es omnívodo ni ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requiere que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas" (Fallos 235:883, 332:1571; entre muchos otros).

Por lo tanto, por estrictas razones de equidad la deuda en cuestión debe fijarse en sus justos y éticos límites (mutatis mutandi voto del suscripto –en disidencia- de fecha 21 de diciembre de 2018 in re "Alpemar S.R.L., que tramitara por ante la Vocalía de la 16° Nominación, donde se redujo la tasa de interés resarcitorio en dólares que aplica el Fisco Nacional en caso de mora del contribuyente del 3% al 1% mensual), principalmente bajo el actual contexto social de inestabilidad y crisis económica y financiera.

XVI.- Que, por ello, corresponde que a los fines de la devolución del importe de marras -en moneda nacional -atento a que el reclamo objeto de autos ha sido efectuado en pesos- se aplique, en plena consonancia con la postura sustentada por el suscripto en los referidos autos caratulados "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/recurso de apelación" (Expte. nº 39.932-A) la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (Comunicación 14.290 BCRA).

Que, en virtud de las razones expuestas en los Considerandos que antecede, **VOTO** por:

1.- Revocar la RESOL-2022-151-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por la Dirección Aduana de Buenos Aires con fecha 29/4/2022, en las Actuaciones SIGEA 13289-54-2019, y hacer lugar a la devolución del importe de $ 788.918,98, con más los intereses correspondientes, que se establecerán de conformidad a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (Comunicación 14.290 BCRA), los que deberán calcularse desde el 20 de marzo de 2019 -momento en que la actora presentó su reclamo- hasta la fecha del pago efectivo y total.

2.- Costas a la vencida (art. 1163 del C.A.).

ASÍ LO VOTO.-

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Garbarino. Así lo voto.-

En virtud de lo expresado precedentemente, por el voto de la mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la RESOL-2022-151-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por la Dirección Aduana de Buenos Aires con fecha 29/4/2022, en las Actuaciones SIGEA 13289-54-2019, y hacer lugar a la devolución del importe de $ 788.918,98, con más los intereses correspondientes, que se establecerán de conformidad a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (Comunicación 14.290 BCRA), los que deberán calcularse desde el 20 de

marzo de 2019 -momento en que la actora presentó su reclamo- hasta la fecha del pago efectivo y total.

2.- Costas a la vencida (art. 1163 del C.A.).

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, envíese a la guarda temporal.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.17 13:59:09 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.17 15:20:42 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.17 15:29:37 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.17 15:30:01 -03:00