Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-108241178-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Septiembre de 2025

Referencia: (Sentencia); expediente Nº 30.055-A.; 3M ARGENTINA S.A.C.LF.I.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G", Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados**: "3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. c/ D.G.A. s/recurso de apelación", expediente Nº 30.055-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- La firma 3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A. interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 797/2011 y 897/2011 (DE ASAT) dictadas en las Actuaciones Nº 13289-29478-2009 y 13289-29459-2009, por medio de las cuales se rechaza la devolución de U$S 1.298,49 y U$S 1.402,45 en concepto de derechos de importación en relación a los D.I. Nº 04 001 IC04 097630 Z y 04 001 IC04 106269 P respectivamente. Explica que solicitó la devolución de los importes abonados en demasía en concepto de incremento del 1,5% de derechos de importación extrazona, en virtud de no encontrarse en vigor la Decisión CMC N° 21/2002 desde el 31/12/2003. Entiende que por medio de la Resolución Nº 607/04 se dejó sin efecto dicho incremento porcentual, pero nueve meses después de lo establecido por el órgano superior del Mercosur.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido y luego de hacer una negativa genérica, se explaya y analiza la normativa aplicable. Sostiene que el incremento transitorio aplicable al Arancel Externo Común, fue dejado sin efecto por la Resolución MEyP N° 607/2004, siendo obligatoria su aplicación para el servicio aduanero a partir de su entrada en vigencia, por lo que entiende que al momento de registrarse los despachos cuestionados, aún no se encontraba en vigencia. Recuerda que las normas de la CMC son obligatorias para los Estados Parte, pero ello no implica que de modo automático entren en vigencia en cada Estado Parte, lo que acontece únicamente con la internalización de la norma. Finalmente, en relación a la moneda en que la recurrente manifiesta se efectuó la repetición, entiende que no corresponde expresar los montos reclamados en dólares estadounidenses, sino en pesos, que resulta la moneda en que fueron abonados.

III.- A fs. 45 se abre la causa a prueba, que obra agregada a fs. 51/59. Las actuaciones administrativas obran agregadas por cuerda. A fs. 68 se elevan los autos a esta Sala G, a fs. 72 se ponen los autos a disposición de las partes para alegar. A fs. 76/77 y a fs. 78/82 obran los alegatos. A fs. 87 se pasan los

autos a sentencia.

IV.- La Actuación N° 13289-29478-2009 se inicia a fs. 1/6 con la Solicitud de Devolución de importes pagados en demasía en relación al D.I. Nº 04 001 IC04 097630 Z. A fs. 56ref. obra agregada la carpeta de la destinación cuestionada. A fs. 59/61 obran impresiones de pantalla de consulta de la declaración y de presupuesto general en relación a ella. A fs. 67/68 obra Nota N° 746/10 (DV EDIM)-683/10 (DV ARIN) del Departamento de Técnica de Importación y la División Arancel Informático. A fs. 70/71 obra el Dictamen Nº 29/11 (DV RTA) y a fs. 74/75 se dicta la Resolución N° 797/2011 (DE ASAT), apelada en autos.

La Actuación N° 13289-29459-2009 se inicia a fs. 1/6 con la Solicitud de Devolución de importes pagados en demasía en relación al D.I. Nº 04 001 IC04 106269 P. A fs. 49ref. obra agregada la carpeta de la destinación cuestionada. A fs. 52/54 obran impresiones de pantalla de consulta de la declaración y de presupuesto general en relación a ella. A fs. 60 obra Nota N° 730/10 (DV EDIM)-676/10 (DV ARIN) del Departamento de Técnica de Importación y la División Arancel Informático. A fs. 62/63 obra el Dictamen N° 23/11 (DV RTA) y a fs. 67/68 se dicta la Resolución N° 897/2011 (DE ASAT), apelada en autos.

V.- Corresponde resolver si las resoluciones apeladas, en cuanto no hacen lugar a la devolución de los importes abonados en concepto de derechos de importación extrazona respecto de las destinaciones N° 04 001 IC04 097630 Z y 04 001 IC04 106269 P, se ajustan a derecho.

Surge de las constancias del expte. adm. que la actora documentó las siguientes operaciones:

- D.I. N° 04 001 IC04 097630 Z (oficializado el 07/09/2004): se documentó la importación para consumo de mercadería correspondiente a la P.A. 3005.10.90.000W, 3005.90.90.222F, 3214.10.10.300Z, 3405.40.00.900A, 3506.10.90.200H, 3506.91.90.000X, 3808.40.29.200G, 3809.91.90.000X, 3919.10.00.300C, 3919.10.00.400H, 3919.10.00.900K, 3919.90.00.390V, 3919.90.00.490A, 3919.90.00.990C, 3921.90.90.500M, 3926.90.90.999A, 4016.99.90.390K, 4811.41.10.190P, 4811.41.90.000H, 6307.90.10.900M, 6805.10.00.900K, 6805.20.00.999Y, 6805.30.90.000C, 7020.00.00.900B, 8421.39.90.900T, 9018.90.99.190Q, 9020.00.10.100K y 9020.00.10.900D.
- D.I. N° 04 001 IC04 106269 P (oficializado el 27/09/2004): se documentó la importación para consumo de mercadería correspondiente a la P.A. 3822.00.90.200F, 3917.32.90.990T, 3918.90.00.120T, 2915.40.90.900H, 3919.10.00.300C, 3919.10.00.500N, 3919.10.00.700Z, 3919.90.00.199D, 3919.90.00.390V, 3919.90.00.790R, 3919.90.00.990C, 3920.62.99.990V, 4009.41.00.900U, 4820.10.00.300J, 5601.22.99.000K, 5603.14.90.920U, 6805.20.00.320Y, 6805.20.00.330B, 6805.20.00.390W, 6805.30.90.000C, 7320.90.00.900Y, 8424.90.90.900A, 8536.90.90.990U y 9018.90.99.190Q.

Los tributos así liquidados han sido abonados efectivamente por la actora conforme consta en la documentación de cada DI (ver carpetas de los despachos en fs. ref. 56 y 49 de los respectivos exptes. adms.) en los cuales se detalla la letra "P" en el rubro "Derechos Importación" y las constancias de afectación de los depósitos (ello no ha sido objeto de observación alguna por parte de la Aduana).

La recurrente solicitó la repetición de los importes que consideró abonados en demasía con relación a los DI detallados al entender que el incremento transitorio del Arancel Externo Común equivalente al 1,5% exigido por ese concepto no se encontraba vigente, siendo la repetición denegada por el servicio aduanero en razón de que las operaciones aquí involucradas fueron registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Resolución N° 607/04 que dejó sin efecto el incremento transitorio cuestionado.

VI.- Así las cosas, corresponde determinar cuál era la alícuota vigente al 07/09/2004 y 27/09/2004, fechas

de los momentos imponibles de las operaciones en trato.

Sentado lo expuesto, cuadra reseñar que mediante el Decreto 2275/94 (B.O. 30/12/94), nuestro país incorporó al orden jurídico nacional las Decisiones adoptadas en el ámbito Mercosur, por el Consejo del Mercado Común, Nº 22/94, relativa a la adopción de un Arancel Externo Común y 24/94, relativa al Régimen de Adecuación.

A partir de allí se sustituyó la Nomenclatura del Comercio Exterior (N.C.E.) y se adoptó, en el orden nacional, la Nomenclatura Común del Mercosur (N.C.M.) que figura como Anexo I al mencionado Decreto, vigente desde el 1º de enero del año 1995, que contiene los niveles arancelarios tanto para el comercio intrazona -Régimen de Adecuación Final a la Unión Aduanera-, como para el de extrazona, con su correspondiente arancel externo común, derechos de importación y reintegros, de conformidad a lo acordado con los restantes países miembros del Mercosur que adoptaron procedimientos idénticos a tal fin.

Por el Decreto 998/95 (B.O. 29/12/95, vigente desde el 1º de enero de 1996), que modificó al Decreto 2275/94, se contempla la aprobación del Arancel Externo Común (A.E.C.) basado en la Nomenclatura Común del Mercosur, ajustándose a la II Enmienda de la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, adoptada por el Consejo de Cooperación Aduanera (Organización Mundial de Aduanas).

Por la Decisión 15/97 del Consejo Mercado Común, de fecha 15/12/97, se aprobó, transitoriamente, a partir de 1998, el incremento, general y uniforme, del Arancel Externo Común en tres puntos porcentuales, autorizando a los Estados Parte a disponer la modalidad y extensión del incremento al momento de la incorporación de dicha Decisión a los respectivos ordenamientos jurídicos nacionales y disponiendo que su vigencia no podía extenderse mas allá del 31/12/00. A tal efecto, en el ámbito interno, se dictó la Resolución MEyOSP 12/98 (B.O. 08/01/98), por la que se dispuso ajustar el D.I.E. correspondiente a todo el universo arancelario de la Nomenclatura Común del Mercosur

(N.C.M.), con algunas excepciones y aclaraciones, elevándolo en un 3%, hasta el 31/12/99, luego prorrogado hasta el 31/12/00 mediante la Resolución ME 21/99 (B.O. 30/12/99).

A su turno, por la Decisión C.M.C. 67/00, se mantuvo para el año 2001 - desde el 1/1/01 y por un período máximo de dos años, el incremento transitorio previsto en la Decisión C.M.C. 15/97, reduciendo la alícuota a 2,5 puntos porcentuales, exigiendo su incorporación a los ordenamientos jurídicos de los Estados Parte antes del 31/1/01. Dicha decisión fue adoptada en el ámbito interno, en el plazo convenido, mediante el dictado de la Resolución MEyOSP 1088/00 publicada en el Boletín Oficial el 2/1/01, sin que se prevea expresamente la fecha de finalización de su vigencia.

Por la Decisión C.M.C. 6/01, se redujo el incremento transitorio del AEC en un punto porcentual para el año 2002 quedando fijado en 1,5%, previendo que podría aplicarse el mismo desde el 01/01/02 y que los Estados parte debían incorporarla antes del 31/12/01. En el ámbito interno, con fecha 26/4/02, el Poder Ejecutivo Nacional dicta el Decreto 690/02 (B.O. 02/05/02), por el cual, entre diversas medidas, se dispuso ajustar el texto de la N.C.M. a la modificaciones introducidas por la III Enmienda a la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (conforme Resolución G.M.C. 65/01), sustituyendo el Anexo I del Decreto 2275/94, modificado por el Decreto 998/95, y adoptar el referido incremento para todas las posiciones arancelarias de dicha Nomenclatura, con las excepciones allí previstas.

Finalmente, en lo que hace a la cuestión debatida en autos, la Decisión C.M.C. 21/02, de fecha 06/12/02, dispuso prorrogar el incremento fijado en 1,5% por la decisión antes citada para el año 2003

(concretamente hasta el 31/12/03), estableciendo, en su art. 4, que dicha norma debía ser incorporada a los ordenamientos jurídicos nacionales de cada Estado Parte antes del 31/01/03.

La Resolución MEYP 603/03 (B.O. 23/12/03), vigente desde el 24/12/03, en su art. 2, dispuso mantener, sin límites temporales, el incremento transitorio del art. 3 del decreto 690/02 para las posiciones arancelarias de la N.C.M., detalladas en su Anexo 1.

Merece destacarse que, entre las consideraciones efectuadas para su dictado, se encuentra expresamente referenciada la Decisión C.M.C. 21/02, por la cual se acordó prorrogar hasta el 31/12/03, se reitera, la vigencia del incremento transitorio del Arancel Externo Común - y, en consecuencia, del D.I.E. - establecido por las Decisiones 15/97, 67/00 y 6/01 del Concejo del Mercado Común.

En efecto, en sus considerandos se expresa "Que por la Decisión N° 21 de fecha 6 de diciembre de 2002 del Consejo del Mercado Común se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2003 la vigencia del incremento temporario del Arancel Externo Común establecido por las Decisiones Nº 15 de fecha 15 de diciembre de 1997, Nº 67 de fecha 14 de diciembre de 2000 y N° 6 de fecha 22 de junio de 2001 del Consejo del Mercado Común".

La interpretación lógica y razonable de dicha norma lleva a concluir que todos los bienes que clasifiquen en posiciones arancelarias comprendidas en su Anexo I resultan alcanzados por el incremento transitorio del A.E.C. dispuesto en el art. 3 del Decreto 690/02.

Llegado este punto, corresponde señalar que el D.I. Nº 04 001 IC04 106269 P, fue oficializado el 27/09/2004, fecha en la que ya se encontraba vigente la Resolución MEyP N° 607/04, publicada en el B.O. el 06/09/2004, que dejó sin efecto "el incremento transitorio de UNO COMA CINCO (1,5) puntos porcentuales aplicables al Arancel Externo Común (A.E.C.) y al Derecho de Importación Extrazona (D.I.E.) dispuesto, respectiva- mente, por el Artículo 3º del Decreto N° 690 de fecha 26 de abril de 2002 y por el Artículo 1º de la Resolución N° 12 de fecha 6 de enero de 1998 del ex-MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, sus normas modificatorias y complementarias".

En relación al D.I. N° 04 001 IC04 097630 Z, oficializado el 07/09/2004, las distintas posiciones arancelarias por las que se clasificó la mercadería importada no fueron incluidas en el listado que conforma el Anexo I de la Resolución MEyP 603/03, de lo cual no cabe sino inferir que, para todas aquellas posiciones que no fueron expresamente individualizadas en el citado Anexo, se dejó sin efecto el incremento transitorio del A.E.C., en un 1,5%, conforme había sido acordado en la Decisión C.M.C. 21/02.

Basta lo hasta aquí señalado para concluir que las mercaderías importadas para con- sumo mediante los D.I. N° 04 001 IC04 097630 Z y 04 001 IC04 106269 P no se encontraban alcanzadas por el incremento transitorio del A.C.E. a la fecha en que tales operaciones fueron registradas.

La interpretación que efectúa la demandada, en cuanto expresa que el incremento transitorio del A.E.C. fue recién dejado sin efecto mediante el dictado de la Resolución MEyP 607/04 (B.O. 06/9/04), deja sin sustento la previsión contenida en la resolución del L año 2003 antes citada, ello es, la discriminación contenida en su anexo respecto de la mercadería que continuaba alcanzada por el incremento (es decir, que alcanzaba sólo las PA detalladas en dicho anexo).

La solución a la que se arriba resulta conforme a reiterada y pacífica jurisprudencia de la Corte Suprema, que prescribe que las normas jurídicas deben ser interpretadas siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 296:372; 297:142; 300:1080, entre muchos otros).

Siendo ello así, el art. 1 de la Resolución MEyP 607/04, en cuanto dispuso "Déjase sin efecto el

incremento transitorio de UNO COMA CINCO (1,5) puntos porcentuales aplicables al Arancel Externo Común (A.E.C.) y al Derecho de Importación Extrazona (D.I.E.) dispuesto, respectivamente, por el Artículo 3º del Decreto N° 690 de fecha 26 de abril de 2002 y por el Artículo 1º de la Resolución N° 12 de fecha 6 de enero de 1998 del ex-MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, sus normas modificatorias y complementarias", sólo pudo referirse a las mercaderías correspondientes a las posiciones insertas en el Anexo I de la Resolución 603/03, que eran las únicas a cuyo respecto se habría mantenido el incremento del art. 3 del decreto 690/02.

VII.- De lo hasta aquí expuesto, se concluye que a la fecha de registro de las destinaciones de importación N° D.I. Nº 04 001 IC04 097630 Z y 04 001 IC04 106269 P no se encontraba vigente el incremento transitorio del Arancel Externo Común, equivalente al 1,5%, por no incluirse, ninguna de las Posiciones Arancelarias, en el Anexo I de la Resolución MEyP 603/03 (B.O. 23/12/03) y ya no encontrarse vigente dicho incremento res- pecto del primero de ellos. En consecuencia, el pago efectuado por la importadora, por dicho rubro y en el porcentaje referido, constituye un pago efectuado sin causa al Fisco y, como tal, torna procedente la devolución de lo reclamado por la actora en la suma de U$S 1.298,49 (en relación al D.I. Nº 04 001 IC04 097630 Z) y de U$S 1.402,45 (en relación al D.I. Nº 04 001 IC04 106269 P).

En cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente por la actora, ha de ser devuelta en moneda nacional de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema en los autos caratulados "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA" C1242, XLIX, toda vez que los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos.

VIII.- Sentado lo anterior, corresponde expedirme acerca de la tasa de interés aplicable al presente caso. Al respecto, observo que los artículos 811 y 812 del Código Aduanero no disponen la fórmula de cálculo de los intereses devengados a causa de importes indebidamente pagados en concepto de tributos, quedando delegado a la Secretaria de Hacienda la reglamentación y disponiendo que el monto asignado no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales. De allí se sigue que, mientras el legislador delegó a favor del ejecutivo la competencia para dotar de flexibilidad al sistema legal, el organismo administrativo dispuso que en todos los casos por venir se sufragará el 0,5 % mensual de tasa de interés para los casos de repetición (Res. 841/10) sin atender al fenómeno inflacionario y desatiendo la finalidad resarcitoria de la institución bajo examen.

Ante dicha situación, resulta evidente que una tasa de interés que desatiende la realidad implica un menoscabo manifiesto del derecho de propiedad y de la razón, ya que no es posible que la autoridad administrativa reciba una competencia para hacer frente a situaciones contingentes y variables y termine defiendo la cuestión mediante la imposición de un criterio férreo que, a la postre, termina actuando como un mecanismo de financiación espurio mediante la imposición de un sacrificio especial a cargo del responsable que pago tributos indebidos.

IX.- Cabe concluir entonces que, al no tener una norma de referencia, por no poder sustituirse la discrecionalidad del legislador en los términos mencionados, no cabe otro remedio que aplicar el criterio sentado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF, Sala II, "Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 36.648-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 09.02.2024; ibid, Sala III, "Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFY (29.994-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 11.08.2022; ibid. Sala IV, "Oleaginosa Moreno Hermanos SA c/DGA s/Recurso directo de organismo externo", sentencia del 26.03.2019; entre otros), disponiendo la aplicación al caso de la siguiente tasa de interés:

Desde el reclamo a la DGA (el 03/11/2009 fecha del pedido de repetición) hasta la puesta en vigencia de la resolución ex MH 598/2019, según la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina;
A partir del 01.08.2019 y hasta el 31.08.2022, según lo normado por la resolución del ex MH 598/2019; y
A partir del 01.09.2022, conforme la tasa prevista en los artículos 4 y 6 de la resolución del ME 559/2022.
A partir del 01/02/2024, conforme lo establecido en la Resolución ME 3/2024 y, en su caso, por las normas que la reemplacen en lo futuro según el lapso de devengamiento de tales accesorios.
X.- En atención a lo expuesto, corresponde revocar las resoluciones apeladas y hacer lugar a la repetición de la suma de $ 3.885,08 (en relación al D.I. Nº 04 001 IC04 097630 Z) y de $ 4.201,74 (en relación al D.I. Nº 04 001 IC04 106269 P) a la que deberán adicionarse los intereses indicados en los Considerandos VIII y IX que deberán computarse desde el 03/11/2009 -fecha de solicitud de repetición hasta la fecha de efectivo pago, con costas.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Revocar las Resoluciones N° 797/2011 y 897/2011 (DE ASAT) dictadas en las Actuaciones N° 13289-29478-2009 y 13289-29459-2009 y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición solicitada en los términos de los Considerandos VII, VIII y IX.

2.- Imponer las costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al Voto que antecede.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar las Resoluciones N° 797/2011 y 897/2011 (DE ASAT) dictadas en las Actuaciones N° 13289-29478-2009 y 13289-29459-2009 y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición solicitada en los términos de los Considerandos VII, VIII y IX.

2.- Imponer las costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros devuélvanse las actuaciones administrativas y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.29 17:15:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.29 17:26:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.09.29 19:26:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.29 19:26:41 -03:00