Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-108253889-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Septiembre de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2022-64863308- -APN-SGASAD#TFN; VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.

En Buenos Aires, se reúnen los Vocales miembros de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expediente N° EX-2022-64863308- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante RE-2022-64862639-APN-SGASAD#TFN la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2022-246-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por la Dirección Aduana Buenos Aires, en el trámite de la actuación SIGEA N° 13289-21165-2018, por la que se resolvió denegar la devolución solicitada de los importes abonados en demasía en concepto de derechos de importación extrazona, por la suma total de U$S 10.872,35, en relación a las Destinaciones Nº 17 001 ICR3 001199 C (ítem 174), 17 001 ICR3 001204 M (ítem 244), 17 001 ICR3 001233 Y (ítem 176), 17 001 ICR3 001235 Z (ítem 241), 17 001 ICR3 001277 W (ítem 236), 17 001 ICR3 001386 A (ítem 244), 17 001 ICR3 001400 K (ítems 250 y 251), 17 001 ICR03 001406 Z (ítems 244 y 245), 17 001 ICR3 001423 P (ítem 172) y 17 001 ICR3 001424 Z (ítems 238 y 239) del registro de Aduana de Buenos Aires, con más los intereses.

La apelante sostiene que las mercaderías involucradas consisten en autopartes no producidas en el ámbito del MERCOSUR, destinadas a procesos de fabricación de vehículos automotores en los términos del Acuerdo de Complementación Económica Nº 14 (ACE 14) celebrado con la República Federativa del Brasil. De conformidad con dicho marco normativo y la Resolución Nº 497/2004 del ex Ministerio de Economía y Producción, las mercaderías referenciadas debían tributar un arancel preferencial del 2%, al estar comprendidas en las posiciones arancelarias consignadas en los Anexos de las Resoluciones 438/2006 y sus modificatorias. No obstante, por error material en la confección de las respectivas destinaciones de importación, se omitió declarar el código de ventaja REGPARTES2 en el Sistema Informático Malvina (SIM), lo cual derivó en la liquidación y pago de alícuotas generales del 16%-18%.

Alega que dicho yerro no constituye causal suficiente para negar el derecho sustancial al reintegro del monto abonado en demasía, dado que la existencia y aplicación del beneficio preferencial no emana del ingreso de dicho código en el SIM sino de la concurrencia de los extremos normativos exigidos por el régimen jurídico aplicable. En ese marco, cuestiona el dictamen jurídico que dio fundamento al rechazo de la repetición, por considerar que incurre en una interpretación formalista y contraria a los principios de legalidad y razonabilidad tributaria. Sostiene, además, que tal decisión comporta un enriquecimiento sin causa en favor del Estado, toda vez que éste percibe un tributo que no le era jurídicamente exigible, vulnerando con ello garantías constitucionales tales como el derecho de propiedad, la igualdad ante las cargas públicas y el debido proceso. Sostiene que la aplicación del fallo de la C.S.J.N. “Cencosud”, conlleva una gran injusticia, ya que el Estado exige el pago de tributos en dólares que se convierten al tipo de cambio del día anterior al pago, mientras que cuando el administrado repite importes pagados indebidamente, el Estado devuelve el importe en pesos oportunamente pagado. Refuta la aplicación de la tasa de interés prevista en el art. 811 del C.A. en su versión anterior a la Resolución 598/2019, por resultar notoriamente irrazonable y desproporcionada en relación con las tasas vigentes para los intereses resarcitorios a cargo del contribuyente. A tal efecto, desarrolla un análisis comparativo del régimen normativo aplicable entre 2004 y 2019, y cita jurisprudencia que ha calificado de inequitativa y confiscatoria la tasa del 0,5% mensual en supuestos similares, propiciando en su lugar la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina. Finalmente, efectúa reserva del Caso Federal, solicita se revoque la resolución apelada y se haga lugar a la devolución solicitada, con costas.

II.- Por IF-2022-112565568-APNDTD#JGM se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso de apelación oportunamente interpuesto. Formula una negativa genérica respecto de todas las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean expresamente reconocidos, y expone una síntesis de los antecedentes fácticos. Manifiesta que el acceso al beneficio arancelario pretendido exige, como condición necesaria, la consignación del código de ventaja correspondiente -en este caso “REGPARTES2”- al momento de oficializar las destinaciones de importación. En consecuencia, entiende que la omisión incurrida por la recurrente impide verificar si la mercadería fue efectivamente destinada a los fines productivos establecidos en el Acuerdo de Complementación Económica Nº 14 (ACE 14), lo cual justifica plenamente el rechazo de la solicitud de repetición. Resalta que nuestro sistema aduanero se rige por el principio de inalterabilidad de la declaración, consagrado en el art. 224 del C.A., encontrándose las excepciones para rectificar, modificar o ampliar la declaración contempladas en el art. 225 de dicho cuerpo normativo (situaciones que no resultan aplicables en el presente caso). Incluso, enfatiza que la actora ni siquiera ha solicitado la rectificación de la declaración. Sostiene que este sistema de la previa declaración y su inalterabilidad, posibilita el denominado “despacho de confianza”, mediante el cual el servicio aduanero autoriza el libramiento a plaza de la mercadería sin proceder a la verificación o verificando solo una parte de ella, lo que permite agilizar los trámites aduaneros. Agrega que es por ello que este sistema perdería sentido, si la declaración pudiera ser estrictamente rectificada por quien la efectuó, como pretende la actora. Destaca que la contraria tampoco ha acreditado haber presentado la documentación exigida para obtener el beneficio arancelario. En consecuencia, sostiene que no hubo un pago indebido de tributos, en tanto los mismos fueron liquidados y pagados conforme a derecho y en función de la mercadería importada declarada. En subsidio, y para el supuesto caso de que se hiciere lugar a la repetición, el Fisco desconoce los montos reclamados en dólares estadounidenses, dado que los pagos se realizaron en pesos

argentinos. Solicita que, en caso de devolverse los importes, se aplique el criterio jurisprudencial del fallo "*Cencosud" de la C.S.J.N.*, conforme al cual la devolución debe efectuarse en la misma moneda en que se realizó el pago, es decir, pesos. En cuanto a los intereses aplicables, propicia la aplicación de los arts. 811 y 812 del C.A. Finalmente, reitera que la falta de declaración de la ventaja específica imposibilita toda comprobación posterior respecto al uso de la mercadería, lo cual impide acceder al reintegro solicitado. Formula reserva del Caso Federal y, en definitiva, solicita se rechace el recurso de apelación interpuesto, confirmándose la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- Por intermedio PV-2025-69218848-APN-VOCXIX#TFN se elevan los autos a esta Sala "G", que pasa los autos a sentencia.

IV.- La actuación administrativa SIGEA N° 13289-21165-2018 acompañada al contestar el recurso, en soporte digital y en diferentes archivos (ver IF-2022-116252024-APN-DTD#JGM, IF-2022-116252736-APN-DTD#JGM e IF-2022-116255857-APN-DTD#JGM), se inicia con la solicitud de repetición del importe abonado en exceso en concepto de Derechos de Importación Extrazona respecto de las Destinaciones N° 17 001 ICR3 001199 C (ítem 174), 17 001 ICR3 001204 M (ítem 244), 17 001 ICR3 001233 Y (ítem 176), 17 001 ICR3 001235 Z (ítem 241), 17 001 ICR3 001277 W (ítem 236), 17 001 ICR3 001386 A (ítem 244), 17 001 ICR3 001400 K (ítems 250 y 251), 17 001 ICR03 001406 Z (ítems 244 y 245), 17 001 ICR3 001423 P (ítem 172) y 17 001 ICR3 001424 Z (ítems 238 y 239) con fecha 23/11/2018, acompañando a fs. 12/45 copias de las destinaciones involucradas. A fs. 50, la División Sumarial y Repeticiones tiene, en cuanto aquí interesa, por deducido el procedimiento de repetición en legal tiempo y forma. A fs. 51/100 se agregan impresiones de pantalla debidamente certificadas. A fs. 101/107 se agregan los listado de afectaciones de depósitos correspondientes. A fs. 112 y 113/114 mediante Notas N° 171/21 (DV ARIN) y 334/21 (DV EDIM), las áreas técnicas presentan sus informes en el procedimiento de marras. A fs. 118/119 obra Dictamen Nº IF-2021-01351388-AFIP-DVDRTA#SDGASJ de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero. A fs. 125/126 obra Resolución N° RESOL-2022-246-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, aquí apelada.

V.- Corresponde determinar en estas actuaciones si resulta procede o no la devolución de la suma abonada en concepto de derechos de importación extrazona, en relación a las Destinaciones N° 17 001 ICR3 001199 C (ítem 174), 17 001 ICR3 001204 M (ítem 244), 17 001 ICR3 001233 Y (ítem 176), 17 001 ICR3 001235 Z (ítem 241), 17 001 ICR3 001277 W (ítem 236), 17 001 ICR3 001386 A (ítem 244), 17 001 ICR3 001400 K (ítems 250 y 251), 17 001 ICR03 001406 Z (ítems 244 y 245), 17 001 ICR3 001423 P (ítem 172) y 17 001 ICR3 001424 Z (ítems 238 y 239), mediante las cuales la actora documentó la importación para consumo de autopartes para la producción de automotores y de conjuntos y subconjuntos de autopartes, mercadería clasificada en la P.A. 8708.40.80.200J.

La recurrente pretende la devolución de la diferencia abonada de más resultante de la aplicación de la alícuota del régimen general (18% que liquidó el SIM y que pagó al oficializar cada una de las operaciones involucradas) y la alícuota reducida del 2%, que a su criterio correspondía aplicar, con fundamento en la Resolución N° 497/2004 del ex Ministerio de Economía y Producción y sus modificatorias.

Por su parte, el Fisco 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.

VI.- Teniendo en cuenta lo expuesto, viene al caso 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 que este sistema funcione 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 art. 224 del C.A. 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.

Conforme surge del Dictamen Nº IF-2021-01351388-AFIP-DVDRTA#SDGASJ de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero obrante a fs. 118/119 de las actuaciones administrativas, la P.A. 8708.40.80.200J se encontraba negociada por el Régimen de Política Automotriz en los términos del AAPCE N°14 pudiendo gozar de los beneficios de la Resolución ME N° 497/04 y modificaciones, siempre y cuando se utilizara el código de la ventaja “REGARTES2”, se trate de un CUIT habilitado por la Dirección Nacional de Industria como fabricante en los términos de la Nota Externa N° 08/05 DGA y el origen de las mismas no provengan de los Países firmantes de dicho Acuerdo.

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”. Con lo cual, se deduce que de haberla ingresado, se encontraría beneficiada por la preferencia arancelaria prevista para la P.A. 8708.40.80.200J.

En efecto, 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. 8708.40.80.200J, la cual se encontraba beneficiada por la reducción arancelaria. No se encuentra discutido en autos que la firma importadora se encontrara inscripta en el Régimen de Productores. Tampoco se discute el origen de la mercadería de extrazona. Con lo cual se cumplen así todos los requisitos necesarios para resultar beneficiada de la reducción respectiva. Su única omisión fue no optar por la ventaja mencionada; por lo que 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, al haberse abonado en demasía derechos de importación.

En consecuencia, resulta procedente hacer lugar al planteo de la recurrente.

VII.- Por aplicación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Cenconsud S.A. (TF 29.535-A) c/ Dirección General de Aduanas”, fallado con fecha 15/5/2014, no

corresponde la devolución en dólares estadounidenses, como pretende la recurrente, sino en moneda nacional.

En el precedente citado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el Considerando 7° sostuvo que: "*(...) los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905*".

En consecuencia, la devolución debe efectuarse en la misma moneda en que se efectuaron los pagos y, habiéndose realizado los mismos en moneda nacional, dicha moneda es la que corresponde a los efectos de la restitución de los importes percibidos.

Conforme surge de la liquidación que se agrega como **archivo embebido** a la presente, el importe a devolver asciende a la suma de $ 183.279,53.

VIII.- Sentado lo anterior, corresponde expedirme acerca de la tasa de interés aplicable al caso de autos sobre el monto liquidado. Al respecto, observo que los arts. 811 y 812 del C.A. 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 perpetró 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 las siguientes tasas de interés:

- Desde la fecha de presentación de la solicitud de repetición (el 23/11/2018) 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;

- A partir del 01/09/2022, conforme la tasa prevista en los arts. 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.

En virtud de lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Hacer lugar a la devolución de la suma de CIENTO OCHENTA Y TRES MIL DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE CON CINCUENTA Y TRES CENTAVOS ($ 183.279,53), abonada al documentar las Destinaciones Nº 17 001 ICR3 001199 C (ítem 174), 17 001 ICR3 001204 M (ítem 244), 17 001 ICR3 001233 Y (ítem 176), 17 001 ICR3 001235 Z (ítem 241), 17 001 ICR3 001277 W (ítem 236), 17 001 ICR3 001386 A (ítem 244), 17 001 ICR3 001400 K (ítems 250 y 251), 17 001 ICR03 001406 Z (ítems 244 y 245), 17 001 ICR3 001423 P (ítem 172) y 17 001 ICR3 001424 Z (ítems 238 y 239), a la que deberán adicionarse los intereses indicados en los Considerandos VIII y IX, calculados desde el 23/11/2018 -fecha de presentación de la solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Costas la demandada.

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.- Hacer lugar a la devolución de la suma de CIENTO OCHENTA Y TRES MIL DOSCIENTOS SETENTA Y NUEVE CON CINCUENTA Y TRES CENTAVOS ($ 183.279,53), abonada al documentar las Destinaciones Nº 17 001 ICR3 001199 C (ítem 174), 17 001 ICR3 001204 M (ítem 244), 17 001 ICR3 001233 Y (ítem 176), 17 001 ICR3 001235 Z (ítem 241), 17 001 ICR3 001277 W (ítem 236), 17 001 ICR3 001386 A (ítem 244), 17 001 ICR3 001400 K (ítems 250 y 251), 17 001 ICR03 001406 Z (ítems 244 y 245), 17 001 ICR3 001423 P (ítem 172) y 17 001 ICR3 001424 Z (ítems 238 y 239), a la que deberán adicionarse los intereses indicados en los Considerandos VIII y IX, calculados desde el 23/11/2018 -fecha de presentación de la solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Costas la demandada.

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

(Archivo embebido)

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.29 13:34:04 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 16:04:13 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 20:21:24 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 20:21:59 -03:00