República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-128769026-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Noviembre de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2025- 60726463- -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-2025- 60726463- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante RE-2025-60721496-APN-SGASAD#TFN la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOLUCION-2025-126-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por la Dirección Aduana Buenos Aires, en el trámite de la actuación SIGEA N° 12042-224-2022, 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 $ 913.838,22, calculada conforme el tipo de cambio vigente al momento de la oficialización de los despachos de importación Nº 22 001 ICR3 000183 N (ítem 144, 188, 251 y 254), 22 001 ICR3 000186 Z (ítem 141, 184, 248 y 251), 22 001 ICR3 000254 M (ítem 128), 22 001 ICR3 000257 P (ítem 141), 22 001 ICR3 000331 X (ítem 176, 243 y 246), 22 001 ICR3 000355 Y (ítem 148), 22 001 ICR3 000349 R (ítem 142, 182, 246 y 248) y 22 001 ICR3 000439 R (ítem 151), registrados ante la Aduana de Buenos Aires, con más los intereses correspondientes, devengados desde la interposición del procedimiento de repetición hasta su efectivo pago, conforme lo previsto en los arts. 809 y 811 del Código Aduanero.

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 14%-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. Finalmente, efectúa reserva del Caso Federal, solicita se revoque la resolución apelada y se haga lugar a la devolución solicitada, con costas.

II.- Por medio del IF-2025-105935423-APN-DTD#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 del caso. 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. Destaca 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, subraya que la actora ni siquiera ha solicitado la rectificación de las declaraciones comprometidas. 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 hiciera lugar a la repetición, el Fisco desconoce los montos reclamados en moneda extranjera, por cuanto los pagos se efectuaron en pesos argentinos. Solicita, en tal caso, que se aplique el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente *“Cencosud S.A.”*, conforme al cual la devolución debe realizarse en la misma moneda en que se efectuó el pago. Respecto de los intereses, postula la aplicación de lo dispuesto en los arts. 811 y 812 del C.A., en concordancia con la Resolución ME N° 314/2004, que fija una tasa del 0,50% mensual para los supuestos de repetición de tributos. 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 de la PV-2025-121362993-APN-VOCXIX#TFN se agrega y tiene presente, para su oportunidad, la presentación de la actora mediante la cual informa el dictamen y la resolución administrativa que reconoce la procedencia de la devolución solicitada por la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. Asimismo, se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala "G", que pasa los autos a sentencia.

IV.- La actuación administrativa SIGEA N° 12042-224-2022 acompañada en autos, en soporte digital y en el documento embebido al IF-2025-106673513-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° 22 001 ICR3 000183 N (ítem 144, 188, 251 y 254), 22 001 ICR3 000186 Z (ítem 141, 184, 248 y 251), 22 001 ICR3 000254 M (ítem 128), 22 001 ICR3 000257 P (ítem 141), 22 001 ICR3 000331 X (ítem 176, 243 y 246), 22 001 ICR3 000355 Y (ítem 148), 22 001 ICR3 000349 R (ítem 142, 182, 246 y 248) y 22 001 ICR3 000439 R (ítem 151) con fecha 30/08/2022, acompañando a fs. 3/29 copias de las destinaciones involucradas. A fs. 35, la División Sumarial y Repeticiones tiene, en cuanto aquí interesa, por deducido el procedimiento de repetición en legal tiempo y forma. A fs. 36/70 se agregan las impresiones de pantalla debidamente certificadas y los listados de afectaciones de depósitos correspondientes. A fs. 72/73 obra el Informe IF-2022-02172971-AFIP-SDRSDVEDIM#SDGTLA de la División Evaluación y Desarrollo Normativo-Importación. A fs. 76/77 obra el Informe IF-2023-00122247-AFIP-DVCLAR#SDGTLA de la División Clasificación Arancelaria. A fs. 78 y 79 mediante Nota N° 55/2023 (DV ARIN) e Informe IF-2023-00553653-AFIP-DVEDIM#SDGTLA, las áreas técnicas presentan sus respectivos informes. A fs. 82/86 obra Dictamen Nº IF-2024-03634316-AFIP-DVDRTA#SDGASJ de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero. A fs. 97/99 obra RESOL-2025-126-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° 22 001 ICR3 000183 N (ítem 144, 188, 251 y 254), 22 001 ICR3 000186 Z (ítem 141, 184, 248 y 251), 22 001 ICR3 000254 M (ítem 128), 22 001 ICR3 000257 P (ítem 141), 22 001 ICR3 000331 X (ítem 176, 243 y 246), 22 001 ICR3 000355 Y (ítem 148), 22 001 ICR3 000349 R (ítem 142, 182, 246 y 248) y 22 001 ICR3 000439 R (ítem 151), mediante las cuales la actora documentó la importación para consumo de autopartes destinadas a la producción de automotores y de sus respectivos conjuntos y subconjuntos, mercadería clasificada en las P.A. 8481.30.00.200H, 8537.10.90.400T, 8708.94.83.120B, 8708.95.10.000K y 8413.30.10.200K.

La recurrente pretende la devolución de la diferencia abonada de más, resultante de la aplicación de la alícuota del régimen general (14%-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-2024-03634316-AFIP-DVDRTA#SDGASJ de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero obrante a fs. 82/86 de las actuaciones administrativas, las posiciones arancelarias documentadas en los despachos de importación aquí involucrados se encontraban negociadas 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 aplicable a las posiciones arancelarias declaradas en los despachos de importación involucrados en las presentes actuaciones.

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 referida ventaja, 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 consignar la ventaja “REGPARTES2” en el SIM, lo cierto es que la mercadería documentada en los despachos de importación aquí involucrados se encuentra clasificada en posiciones arancelarias incluidas en el Anexo de la Resolución 438/2006, las cuales gozaban del beneficio de reducción arancelaria previsto en dicha normativa. 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, 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 restitución de los importes percibidos debe efectuarse en la misma moneda en que se realizaron los pagos, y habiéndose verificado que los mismos fueron abonados en moneda de curso legal, corresponde que la devolución se materialice en pesos. Cabe señalar, además, que la actora ha expresado su conformidad con dicha modalidad, por lo que corresponde disponer el reintegro en moneda nacional, conforme a los lineamientos establecidos por el fallo citado.

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 30/08/2022) 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 las sumas abonadas en concepto de derechos de importación extrazona, en relación a los despachos de importación Nº 22 001 ICR3 000183 N (ítem 144, 188, 251 y 254), 22 001 ICR3 000186 Z (ítem 141, 184, 248 y 251), 22 001 ICR3 000254 M (ítem 128), 22 001 ICR3 000257 P (ítem 141), 22 001 ICR3 000331 X (ítem 176, 243 y 246), 22 001 ICR3 000355 Y (ítem 148), 22 001 ICR3 000349 R (ítem 142, 182, 246 y 248) y 22 001 ICR3 000439 R (ítem 151), debiendo convertirse a pesos el importe de dólares liquidado en las referidas Destinaciones por el tipo de cambio vigente a la fecha en que los derechos de importación fueron pagados, con más los intereses indicados en los Considerandos VIII y IX, calculados desde el 30/08/2022 -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, en lo sustancial, al voto que antecede, en cuanto deriva en el punto 1 de la parte resolutiva.
Con respecto al punto 2, discrepo en la imposición de costas a la demandada, ya que la omisión, a todas luces reconocida por la propia actora -al no haber realizado correctamente la declaración aduanera-, razonablemente sustentó que la Aduana se considerara con derecho a litigar.
Por tal fundamento, entiendo que las costas del pleito deben imponerse por su orden.
Así lo voto.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1.- Hacer lugar a la devolución de las sumas abonadas en concepto de derechos de importación extrazona, en relación a los despachos de importación Nº 22 001 ICR3 000183 N (ítem 144, 188, 251 y 254), 22 001 ICR3 000186 Z (ítem 141, 184, 248 y 251), 22 001 ICR3 000254 M (ítem 128), 22 001 ICR3 000257 P (ítem 141), 22 001 ICR3 000331 X (ítem 176, 243 y 246), 22 001 ICR3 000355 Y (ítem 148), 22 001 ICR3 000349 R (ítem 142, 182, 246 y 248) y 22 001 ICR3 000439 R (ítem 151), debiendo convertirse a pesos el importe de dólares liquidado en las referidas Destinaciones por el tipo de cambio vigente a la fecha en que los derechos de importación fueron pagados, con más los intereses indicados en los Considerandos VIII y IX, calculados desde el 30/08/2022 -fecha de presentación de la solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago.

2.- Costas la demandada.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.19 14:00:38 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: 2025.11.19 14:35:10 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: 2025.11.19 14:46:26 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: 2025.11.19 14:47:23 -03:00