Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-128886439-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Noviembre de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2025-27782851- -APN-SGASAD#TFN; DENSO MANUFACTURING 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: **“DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, Expediente N° EX-2025-27782851- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante RE-2025-24887437-APN-SGASAD#TFN la firma DENSO MANUFACTURING ARGENTINA S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2024-78-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por la Dirección Aduana de Buenos Aires, el día 24/04/2024, en la Actuación SIGEA N° 12042-92-2021, 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 de U$S 18.521,85, en relación a la Destinación Nº 21 001 IC04 159730 P (ítem 18), del registro de Aduana de Buenos Aires, con más los intereses.

La apelante sostiene que mediante dicha destinación documentó la importación para consumo de la mercadería allí descripta, denominada “autopartes”, destinadas al abastecimiento del sector automotriz, siendo que, con posterioridad a su oficialización, advirtió que omitió invocar la ventaja “REGPARTES2NORAF” correspondiente a dichas autopartes, en los términos de la Resolución N° 67/2018 de la Secretaría de Industria y en el marco de lo normado en el Acuerdo de Complementación Económica N° 14 (ACE 14), celebrado entre la República Argentina y la República Federativa de Brasil. Manifiesta que por ello, solicitó la devolución de los importes abonados en exceso, toda vez que correspondía abonar el arancel del 2% en vez del efectivamente pagado. Refiere a los fundamentos dados por la Aduana en la instancia anterior y afirma que el servicio aduanero no puede desconocer arbitrariamente la existencia de un derecho, tal como lo sostiene el propio organismo en el informe producido por la División Evaluación y Desarrollo Normativo del Departamento Técnica de Importación,

por la sola necesidad de realizarse una rectificación en el SIM, lo que es competencia de la DGA. Expone que ello cercena su legítimo derecho a la devolución de los montos abonados al Fisco en forma notoriamente indebida. Agrega que confirmar el actuar aduanero, implicaría legitimar el manejo negligente y antirreglamentario que ese organismo ha tenido respecto de las constancias documentales arribadas al sumario. Alude a la doctrina de los actos propios y cita doctrina y jurisprudencia al respecto. 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-2025-100632118-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. Sostiene que resulta una condición necesaria para acceder al beneficio de la reducción arancelaria, consignar el código de ventaja en los despachos, por lo que no existe justificación alguna para no rechazar la repetición intentada. Aduce que en nuestro sistema aduanero rige el principio de inalterabilidad de la declaración, encontrándose las excepciones para rectificar, modificar o ampliar en el art. 225 del C.A. (situaciones que no se dan en autos). Alega que ni siquiera se 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. Expone que la contraria tampoco ha presentado la documentación para obtener el beneficio arancelario. Aduce que no hubo un pago indebido de tributos, ya que los mismos fueron liquidados y pagados conforme a derecho y en función de la mercadería importada declarada. Sostiene que la postura de la actora es contraria a la teoría de la autonomía de la voluntad. A todo evento, solicita 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. Formula reserva del Caso Federal y, finalmente, solicita se rechace el recurso de apelación interpuesto, confirmándose la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- Por intermedio PV-2025-121591162-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a consideración de la Sala “G”, que los pasa a sentencia.

IV.- La actuación administrativa SIGEA N° 12042-92-2021 acompañada en autos, en soporte digital y en documento embebido al IF-2025-109252343-APN-DTD#JGM, se inicia con la solicitud de repetición del importe abonado en exceso en concepto de Derechos de Importación Extrazona respecto de la Destinación N° 21 001 IC04 159730 P con fecha 25/11/2021, acompañando a fs. 7/51vta. copia de la destinación involucrada y de la documentación complementaria obrante en el sobre contenedor de la misma. A fs. 53, la División Sumarial y Repeticiones tiene, en cuanto aquí interesa, por deducido el procedimiento de repetición en legal tiempo y forma. A fs. 54/59 se agregan las impresiones de pantalla debidamente certificadas junto con las constancias de afectación de depósitos correspondientes. A fs. 62 y 63/64 las áreas técnicas presentan sus informes en el procedimiento de marras (IF-2023-01980520-AFIP-DVEDIM#SDGTLA e IF-2024-00428098-AFIP-DVDRTA#SDGASJ). A fs. 65/68 obra Dictamen Nº IF-2024-00428098-AFIP-DVDRTA#SDGASJ de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero.

A fs. 70/72 obra Resolución N° RESOL-2024-78-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 la Destinación N° 21 001 IC04 159730 P (ítem 18), mediante la cuál la actora documentó la importación para consumo de piezas, partes o componentes para la producción de automóviles, mercadería clasificada en la P.A. 8708.91.00.200N.

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 la operación involucrada) y la alícuota reducida del 2%, que a su criterio correspondía aplicar, con fundamento en la Resolución 67/2018 de la Secretaría de Industria.

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 la destinación en trato, ni procedió a rectificarla 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-2024-00428098-AFIP-DVDRTA#SDGASJ de la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero obrante a fs. 65/68 de las actuaciones administrativas, la P.A. 8708.91.00.200N se encontraba negociada por el Régimen de Política Automotriz en los términos del AAPCE N° 14 pudiendo gozar de los beneficios de la Resolución 67/18 (SI) y sus 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. 8708.91.00.200N.

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. 8708.91.00.200N., 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 efectuó el pago y, habiéndose realizado el mismo en moneda nacional, dicha moneda es la que corresponde a los efectos de la restitución del importe percibido.

D.I.	Ítem	Fecha de Oficialización	P.A.	Base Imponible U$S	DIE 18%	DIE 2%	DiferenciaU$S	TC	Diferencia $
21 001 IC04 159730 P	18	20/8/2021	8708.91.00.200N	115.761,59	20.837,09	2.315,23	18.521,85	97,28	**1.801.806,00**
TOTALES							**18.521,85**		**1.801.806,00**

Conforme surge de la liquidación que antecede, el importe a devolver asciende a la suma de **$ 1.801.806.**

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 25/11/2021) 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 **PESOS UN MILLÓN OCHOCIENTOS OCHENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS SEIS ($ 1.801.806.)**, abonada al documentar la Destinación Nº 21 001 IC04 159730 P (ítem 18), a la que deberán adicionarse los intereses indicados en los Considerandos VIII y IX, calculados desde el 25/11/2021 -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, que concluye en el punto 1 de la parte resolutiva. Con respecto a la imposición de costas a la demandada, discrepo con el punto 2. La omisión en la declaración, nada menos que del régimen en el cual la accionante pretende ampararse, razonablemente sustentó que en este caso la Aduana se considerara con derecho a litigar. Por tal fundamento, las costas deben imponerse

en el orden causado. 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 la suma de **PESOS UN MILLÓN OCHOCIENTOS OCHENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS SEIS ($ 1.801.806.)**, abonada al documentar la Destinación Nº 21 001 IC04 159730 P (ítem 18), a la que deberán adicionarse los intereses indicados en los Considerandos VIII y IX, calculados desde el 25/11/2021 -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 13:58:53 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 14:32:50 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 18:58:40 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 18:59:20 -03:00