Buenos Aires, 17 de septiembre de 2024.-

VISTOS estos autos 44.419/2023 caratulados “Volkswagen Argentina SA (TF 44180152-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y

CONSIDERANDO:

I.- Volkswagen Argentina SA solicitó el 14/1/2011 mediante dos presentaciones separadas a la Aduana de esta ciudad la devolución de un total de $317.164,87 que, en su entendimiento, habría abonado en demasía en concepto de derechos de importación extrazona (DIE), respecto de las destinaciones “10001 ICR3 001788 W” (ítems 115, 120, 128, 167 y 190), “10001 ICR3 001789 A” (ítems 109 y 202), “10073 IG04 006650 S” (ítem 1), “10001 ICR3 001808 P” (ítems 121,127, 128, 135, 177 y 204), “10001 ICR3 001820 J” (ítems 116, 122 y 181), “10001 ICR3 001821 K” (ítems 109 y 211) y“10001 ICR3 0001832 M” (ítems 122, 128, 135 y 192), tramitadas en el marco del expediente AFIP “13289-996-2011”, así como respecto de las destinaciones “10001 ICR3 001320 E” (ítems 128,178,100, 107 y 166), “10001 ICR3 001329 N” (ítems 115, 110, 187, 165 y 122), “10001 ICR3 0013333 X” (ítems 115,191,116,110,124,167 y 123), “10001 ICR3 001335 K” (ítems 111, 117, 116, 193, 125, 168 y 124), “10001 ICR3 001409 M” (ítems 106 y 109), “10001 ICR3 001431 H” (ítems 114, 119, 198, 170 y 126), “10001 ICR3 001432 X” (ítems 113, 198, 118, 170, 125 y 126), “10001 ICR3 001434 K” (ítems 202 y 107) y “10001 IG04 008039 M” (ítem 1), tramitadas en el marco del expediente AFIP “13289-998-2011”; ello con más los intereses correspondientes.

II.- Por resoluciones DI ABSA 110/2018 y 20/2019 la Dirección Aduana Buenos Aires denegó la devolución solicitada por Volkswagen Argentina SA (conf. esp. fs. 3/5 y 32/34 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

III.- Volkswagen Argentina SA solicitó la revisión de tales actos por parte del Tribunal Fiscal de la Nación (conf. esp. fs. 15/27 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

En cuanto al fondo del asunto, en sustancial síntesis, planteó:

-que el beneficio de reducción del derecho de importación extrazona al 2% se encontraba establecido en normas internacionales y nacionales, no encontrándose condicionado su acceso al hecho que se indicara en las destinaciones la ventaja “REGPARTES2”;

-que la mercadería importada debió tributar derechos de importación según un arancel del 2%, conforme lo dispuesto por la resolución 438/2006;

-que al momento de la declaración aduanera, por error, omitió consignar la ventaja “REGPARTES2”; y

-que la propia Aduana habría reconocido que no existía duda en punto a que las posiciones arancelarias de las mercaderías declaradas se encontraban alcanzadas por el Acuerdo de Complementación Económica (ACE) 14, por lo que mal podía considerarse que los pagos realizados no fueron sino realizados en exceso y sin causa.

Luego, en lo concerniente al alcance de la pretendida devolución, sostuvo que pese a haber inicialmente formulado el reclamo en dólares estadounidenses, atento al modo en que fueron liquidados los despachos de importación, adecuaba su pretensión a los pesos pagados en su oportunidad; ello conforme lo resuelto por el Alto Tribunal en autos “*Cencosud SA*”.

Asimismo, discutió la tasa de interés a aplicar sobre el capital adeudado.

En lo que al punto refiere, planteó la irrazonabilidad de estar a lo normado por las resoluciones ex MEyP 314/2004 y ex MEyFP 841/2010, solicitando su inaplicabilidad en el caso.

Al efecto, hizo alusión a distintos precedentes jurisprudenciales en los que se habría ordenado la aplicación de la tasa pasiva promedio mensualmente publicada por el BCRA.

IV.- Por resolución del 28/4/2023, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación revocó las resoluciones DI ABSA 110/2018 y 20/2019 y, en consecuencia, hizo lugar a la devolución de la suma de $317.164,87, con más intereses a calcular desde que fueran formuladas las peticiones en sede administrativa (del 14/1/2011) y hasta la fecha del efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero); ello con costas a cargo de la

AFIP - DGA (conf. esp. fs. 15/27 y 162/167 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Para así decidir, en sustancial síntesis, destacó que si bien era cierto que Volkswagen Argentina SA no hizo uso de la ventaja “REGPARTES2”, documentó mercaderías cuyas posiciones arancelarias se encontraban beneficiadas por la reducción arancelaria prevista en la resolución ex MEyP 497/2004; no encontrándose discutido en la especie que la importadora se encontrara inscripta en el régimen de productores, así como que el origen de la mercadería, procedente y originaria de extrazona, por lo que se hallaban reunidos los recaudos exigibles para obtener el beneficio en cuestión.

A ello, añadió que el principio de inalterabilidad de la declaración invocado por el servicio aduanero, mal podía impedir que prospera y prevaleciera el principio de legalidad y, en consecuencia, la admisión del pedido de repetición; luciendo la denegatoria dada la omisión de declarar en el sistema informático el código de la ventaja “REGARTES2” como un rigorismo que implicaría el desconocimiento de un régimen preferencial al que la parte tenía derecho a acceder.

A todo evento, aclaró que la declaración inexacta (sin perjuicio fiscal) consumada podría haber sido objeto de sanción administrativa, circunstancia que resultaba ajena a su intervención en autos.

En punto al pago, con referencia a lo resuelto por el Alto Tribunal en autos “*Cencosud SA*”, sent. del 15/5/2014, dispuso que la devolución debía efectuarse en la misma moneda nacional en que fueron cancelados los tributos.

Luego, en punto a la tasa de interés aplicable, por remisión al criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “*Arcana, Orazio*”, sent. del 18/3/1986, *“Neumáticos Goodyear SA”,* sent. del 9/11/2000 y “*Desarrollos al Costo SRL*”, sent. del 2/5/2019, entendió que correspondía estar a lo normado por el artículo 811 del Código Aduanero; lo cual determinaba el rechazo del pedido de la importadora en lo que al punto refiere.

V.- Disconforme con lo resuelto, Volkswagen Argentina SA apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 171/181 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Sostuvo que el pago de la condena de autos en pesos argentinos, conforme la doctrina sentada por el Alto Tribunal en autos "*Cencosud SA*" resultaría injusta, ello en tanto el Fisco Nacional, a través de los cargos complementarios, le reclamó el pago de derechos de importación por operaciones ya cumplidas según la cotización del dólar estadounidense al tipo de cambio del día anterior al de la fecha de pago, mientras al devolverle las sumas percibidas indebidamente ha de hacerlo según el valor histórico cancelado.

Postuló que el seguimiento de tal criterio resultaría evidente y notoriamente injusto; representando apenas el 1,63% del valor histórico original.

En tal sentido, advirtió que si se tomara para la devolución ordenada el tipo de cambio del dólar estadounidense vigente al día anterior al día de pago, al momento de presentar la apelación hubiera percibido un total de $19.355.545,80.

Recordó que la corrección monetaria se encuentra prohibida en el país por las leyes 23.928 y 25.561.

A continuación, cuestionó la tasa de interés dispuesta por el pronunciamiento dictado; pretendiendo, en su lugar, la aplicación de la pasiva promedio mensualmente publicada por el BCRA.

Tildó de inequitativa la aplicación de la tasa de interés del 6% anual prevista en la resolución ex MEyP 314/2004.

Postuló que con el dictado de la resolución ex MH 598/2019, fue derogada la resolución 314/2004 y corregida la tasa de interés a aplicar.

Explicó que, por tanto, entre el 14/1/2011 y el 31/7/2019 resultaría aplicable la tasa de interés del 6% anual, que consideró de exigua.

Asimismo, advirtió que con el dictado de la resolución ME 559/2022, que derogó a partir del 1/9/2022 la resolución ex MH 598/2019, se estableció una tasa de interés del 3,84% mensual para supuestos como el bajo examen, dejando sin efecto la aplicación de la pretendida tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el BCRA.

En definitiva, solicitó que, a los fines de atenuar la pérdida patrimonial ocasionada por la devaluación verificada del peso argentino, se dispusiera que los intereses debidos fuesen calculados conforme la tasa pasiva promedio que publica el BCRA.

Al fin de reforzar su postura, citó distintos precedentes jurisprudenciales que, en su entendimiento, avalarían su pretensión.

Por lo expuesto, Volkswagen Argentina SA solicitó que se revocara, en cuanto fue motivo de agravio, el pronunciamiento dictado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, disponiendo que los intereses adeudados en autos fuesen calculados según la tasa pasiva promedio mensualmente publicada por el BCRA.

Dicha presentación fue replicada por el Fisco Nacional. (conf. esp. fs. 227/241 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

VI.- Si bien el Fisco Nacional también apeló, fundando en ese mismo acto su pretensión recursiva, siendo replicados tales agravios por su contraria (conf. esp. fs. 212, 227/241 y 248/252 del hipervínculo que antecede), por resolución del 2/7/2024 esta Sala declaró la caducidad de esta instancia judicial en lo que a su recurso respecta.

VII.- Así las cosas, según resulta de la reseña que antecede, la importadora, única recurrente, cuestionó dos aspectos de la decisión adoptada por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, esto es: la moneda de pago y la tasa de interés a aplicar al capital adeudado.

VIII.- En lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, independientemente de las consideraciones esbozadas por la recurrente, en consonancia con lo decidido por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, y sin perjuicio de advertir que al tiempo de apelar ante dicho organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, Volkswagen Argentina SA sostuvo haber adecuado su pretensión originalmente formulada en dólares estadounidenses a pesos argentinos, lo que de por sí imposibilitaría siquiera examinar el planteo por ir contra actos propios del particular, conforme las pautas resultantes del fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos C.1242.XLIX.REX

"Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", sent. del 15/5/2014, y toda vez que según surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos argentinos, 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 artículo 20 de la ley 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (conf. esta Sala, en autos 47.726/2012 *"Sancor CUL (TF 26.219-A) y otro c/DGA"*, resol. del 2/12/2014, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el artículo 809 del Código Aduanero, que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente, establece expresamente que la Aduana devolverá directamente los importes que hubiera percibido indebidamente en concepto de tributos. En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco Nacional una deuda en dólares (conf. -en este sentido- CSJN, en autos *"Cencosud"*, *op. cit.*, esp. Considerando 8º).

IX.- Resta expedirse en punto a la tasa de interés a aplicar sobre el capital adeudado.

IX.A.- En cuanto a los intereses debidos bajo la vigencia de la resolución ex MEyP 314/2004, cuadra señalar que la cuestión ha sido examinada y decidida por esta Sala al pronunciarse en autos 6079/2022 *"Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 33.438-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, 25.216/2023 *"Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 36.646-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"* y 27.496/2023 *"Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 33.201-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resols. del 25/11/2022, 14/7/2023 y 23/8/2023,respectivamente, entre otros; a cuyos fundamentos, términos y conclusiones corresponde remitirse.

En tales pronunciamientos, el Tribunal, en sustancial síntesis, declaró la inconstitucionalidad de la tasa de interés establecida en el artículo 3° de la resolución ex MEyP 314/2004, actualizada por la resolución ex MEyFP 841/2010, aplicable en los casos de devolución, reintegro o compensación de tributos; disponiendo -en su lugar- la

aplicación, durante el período en que rigiera dicho precepto, de la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA, según lo dispuesto en la Comunicación 14.290.

Lo dicho basta para admitir el agravio de la importadora en lo que respecta al período comprendido entre el 14/1/2011 y el 31/7/2019 (conf. artículo 10 de la resolución ex MH 598/2019), durante el cual los intereses debidos han de ser calculados según la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA.

IX.B.- Respecto del período durante el cual rigió la resolución ex MH 598/2019, esto es, entre el 1/8/2019 y el 31/8/2022 (conf. su artículo 9°), en tanto Volkswagen Argentina SA planteó que dicha tasa habría corregido la situación experimentada a raíz de la aplicación de las pautas de la resolución ex MEyP 314/2004, corresponde estar a sus previsiones.

A todo evento, se añade que la aplicación de la tasa prevista en la resolución ex MH 598/2019 no conduce a un resultado que se advierta irrazonable en comparación con la aplicación de la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el BCRA (conf., en igual sentido, Sala V del Fuero, en autos 74.973/2018 "*Volkswagen Argentina SA -TF 38.715-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 23/11/2022).

IX.C.- Luego, en lo que respecta al período alcanzado por la resolución ME 559/2022, esto es, a partir del 1/9/2022 y hasta el 31/1/2024 (conf. artículo 10 de la resolución ME 3/2024), el Tribunal no advierte motivos suficientes para apartarse de sus lineamientos.

Al fin que prosperara la pretensión de la recurrente, resultaba necesaria la introducción de un planteo de inconstitucionalidad concreto y sólido, que demostrara acabadamente el perjuicio ocasionado producto de la aplicación de la tasa prevista en el precepto bajo referencia, sin limitarse a efectuar manifestaciones genéricas respecto a la lesividad de la normativa impugnada; tarea que, en la especie, en el entendimiento del Tribunal, no habría sido suficientemente materializada.

Al punto, recuérdese que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia,

configurando un acto de suma gravedad institucional, que debe considerarse como última *ratio* del orden jurídico (conf. CSJN, *Fallo*s: 302:1149 y 303:241, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o garantía constitucional invocados; supuesto que no se encuentra suficientemente acreditado en el *sub examine*.

Es que la declaración de inconstitucionalidad de una norma impone a quien la pretende, demostrar claramente de qué forma aquélla contraría la Constitución Nacional, causándole un gravamen y, para ello, es menester que precise y acredite fehacientemente en el supuesto concreto el perjuicio que le genera la aplicación del dispositivo (conf. CSJN, *Fallos,* 316:687; 324:3345; 325:645; 327:1899; 328:4282; entre muchos otros).

En definitiva, Volkswagen Argentina SA no efectuó un concreto planteo de inconstitucionalidad ni un análisis riguroso que compruebe debidamente la lesión constitucional denunciada en el caso concreto; lo que determina el rechazo del planteo dirigido a cuestionar la validez de la resolución ME 559/2022, que -por tanto, según fuera previamente indicado- ha de ser aplicada a los efectos del cobro de los intereses adeudados por la condena de autos durante el período en que estuviera vigente.

En igual sentido, con las salvedades propias de cada caso, se pronunció esta Sala, en autos 33.217/2023 "*De Ibarreta, Ernesto Alejandro c/EN - AFIP - Ley 20.628 s/amparo ley 16.986*", resol. del 25/6/2024, en autos 8790/2024 "*Arauco Argentina SA (TF 125917824-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 9/8/2024 y en autos 3664/2024 "*Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 36.648-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 30/8/2024; entre otros; así como también la Sala IV del Fuero en autos 12.390/2024 "*Viterra Argentina SA (TF 26657127-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 5/9/2024.

IX.D.- Finalmente, en tanto la apelante no cuestionó la aplicación de la resolución ME 3/2024, vigente desde el 1/2/2024,

corresponde aplicarla desde ese entonces y hasta tanto se encuentre operativa.

X.- Lo expuesto en el Considerando que antecede, da cuenta de la admisión parcial del agravio concerniente a la tasa de interés a aplicar en autos respecto del capital adeudado.

Así las cosas, a los fines de simplificar el cálculo de la liquidación a practicar, se dispone que la devolución deberá ser comprensiva de los intereses devengados desde las peticiones administrativas de repetición y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular:

-desde los reclamos a la autoridad aduanera (del 14/1/2011) y hasta que comenzó a surtir efectos la resolución ex MH 598/2019 (el 1/8/2019; conf. su artículo 10), según la tasa pasiva promedio mensual que publica la autoridad monetaria, según lo dispuesto en la Comunicación BCRA 14.290;

-a partir del 1/8/2019 y hasta el 31/8/2022, según lo normado por la resolución del ex MH 598/2019;

-a partir del 1/9/2022, conforme la tasa prevista en los artículos 4° y 6° de la resolución del ME 559/2022; y

-a partir del 1/2/2024, conforme la tasa prevista 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.

XI.- Si bien lo que aquí se decide importa una modificación parcial del decisorio adoptado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, exigiendo ello la adecuación de la imposición de las costas (conf. artículo 279 del CPCCN), en tanto fueron impuestas en su totalidad al Fisco Nacional, nada corresponde ajustar en tal sentido.

Atento al resultado del recurso intentado y al modo en que se resuelve, advirtiéndose la existencia de vencimientos mutuos, corresponde que las costas de esta instancia judicial sean distribuidas por su orden (conf. artículo 68, segunda parte, del CPCCN).

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) admitir parcialmente la apelación intentada por Volkswagen Argentina SA, revocar -en parte- el pronunciamiento dictado el 28/4/2023 por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, modificarlo en lo que respecta a la tasa de interés a aplicar sobre el capital adeudado en los términos resultantes de los Considerandos IX y X de la presente; y

2°) distribuir las costas de esta instancia judicial por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI
(por su voto)

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

La Sra. jueza María Claudia Caputi dijo:

I.- Que, comparto lo decidido por mis estimados colegas de Sala en punto a admitir parcialmente el recurso intentado por Volkswagen Argentina SA, con costas de esta instancia judicial en el orden causado, y modificar la tasa de interés sobre la que se discute, únicamente por el período en el que rigió la resolución ex MEyP 314/2004.

Sin perjuicio de ello, respecto del mencionado precepto ministerial, si bien comparto la solución así propiciada, para arribar a dicha conclusión me remito a los razonamientos y fundamentos expuestos en mis votos en las causas 6079/2022 *“Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 33.438-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, 25.216/2023 *“Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 36.646-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”* y 27.496/2023 *“Oleaginosa Moreno Hermanos SA*

(TF 33.201-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, resols. del 25/11/2022, 14/7/2023 y 23/8/2023, respectivamente; entre otros.

Bajo los razonamientos desarrollados en los votos que suscribí en los precedentes citados, es que comparto que el aspecto de la resolución ex MEyP 314/2004, aplicable entre el 14/1/2011 y el 31/7/2019, y en cuanto fijó una tasa de interés para repeticiones del 0,5%, resulta contrario a los postulados de la Constitución Nacional. Dicha circunstancia autoriza, en virtud de los fundamentos indicados, a prescindir de la aplicación de aquella tasa en el presente caso. De manera que, coincidentemente con mis estimados colegas de Sala, los intereses a adicionar durante dicho período deben ser calculados a la tasa pasiva promedio que publica el BCRA.

II.- Que, por lo restante, tal como adelantara al iniciar el Considerando que antecede, concuerdo también con mis distinguidos colegas en lo discernido y resuelto en punto a la tasa de interés a aplicar sobre el capital adeudado en autos en los períodos posteriores al que rigiera la resolución ex MEyP 314/2004, según lo expresado en los Considerandos IX y X del voto referenciado, cuyos términos hago propios. **ASÍ VOTO.**

MARÍA CLAUDIA CAPUTI