Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Expte. nro. 3.402/2022 - OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFI Y A- TF 29994-A c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2022.- TAR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 465/474. el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala F, resolvió revocar las resoluciones dictadas en las actuaciones SIGEA N° Actuación 13289 25677; 13289 25676; 13289 25675; 13289 25672; 13289 25920; 13289 25960; 13289 27194; 13289 27110; 13289 28609; 13289 28612; 13289 28615; 13289 28964; 13289 28963; 13289 28966 y 13289 32645, todas del 2009 y, en cosecuencia, hizo lugar a la repetición de la suma de $ 7.196.237,30, con más los intereses previstos en el art. 811 del C.A., los que deben computarse desde la fecha de solicitud de cada repetición.

Para decidir de tal modo, tuvo en cuenta el dictado de la sentencia de la Sala IV de esta Cámara, por la que se había confirmado la sentencia del Juzgado N° 8 del fuero, que había declarado la nulidad de las resoluciones dictadas por el ONCCA que, a su vez, habían dado origen a los cargos aduaneros objeto de autos.

Cabe aclarar que las presentes actuaciones se motivaron por el rechazo de la repetición de derechos aduaneros que la empresa actora entendió que había pagado en exceso por haberse aplicado una alicuota que consideró erronea. Para fundar su postura, el ente aduanero argumentó que la ONCCA había informado que, por medio de las resoluciones 1487/08 y 1898/2008, se había determinado que la firma requiriente no había demostrado la adquisición o tenencia de la mercadería a exportar, razón por la cual se gravaron las operaciones con una alicuota del 32% (30% para una sola de ellas) y no el 24% que solicitó se aplicara la empresa exportadora.

En lo que atañe a las costas del proceso, se estimó que correspondía imponerlas en el orden causado, en atención a las particularidades del caso y a la reciente decisión en sede judicial, con excepción de la tasa de actuación, que se estableció integramente a cargo de la accionante.

II. Que contra dicho pronunciamiento apeló la actora y expresó agravios a fs. 488/493, los cuales fueron contestados por la demandada a fs. 510/513 vta.

III. Que en el memorial de marras la accionante plantea las siguientes tres cuestiones:

En primer lugar señala que en la sentencia se incurrió en un error material, puesto que el importe cuya repetición se admite en la parte dispositiva del decisorio apelado no se corresponde con la suma de los montos individualizados en cada una de las Resoluciones cuya nulidad se declara.

En segundo orden, solicita que se modifique la tasa de interés prevista en el art. 811 del C.A., según la Resolución Nº 314/04 del Ministerio de Economía y Producción, que aplica la sentencia recurrida. Sostiene que la misma ha devenido manifiestamente irrazonable por su falta de proporcionalidad. En este sentido cita jurisprudencia de ésta Cámara que admmite el criterio propuesto.

Finalmente, se agravia de la manera en que distribuyeron las costas. Esgrime que el *a quo* no ha invocado -y de hecho no existen- circunstancias que justifiquen el apartamiento del criterio dispuesto como regla al respecto, de manera general por el Código de rito y de manera especial por el art. 1163 del Código Aduanero.

IV. Que, en relación al primer planteo efectuado, asiste razón al apelante, esto pues, de la lectura del detalle efectuado en el Considerando IV. de la sentencia apelada, se advierte que la


#36219447#336285124#20220810153401102

adición de los montos cuyo reintegro se requirió en cada una de las resoluciones allí enumeradas arroja un total de $8.151.065,87 y no la suma de $ 7.196.237,30 que se consigna en la parte dispositiva, luego de haber mencionado todas las resoluciones que se incluyeron en el aludido Considerando.

V. Que, respecto a los intereses que acceden a la suma objeto de reintegro. Al respecto, dos consideraciones deben mencionarse.

En primer lugar, que esta Sala, al resolver la Causa Nº 37.527/2016 *in re* "*Thomas de Sudamérica SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", el 12/10/2017 y la Causa Nº 2267/2018 *in re* "*Oleaginosa Moreno Hermanos SA c/ Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo*", el 30/08/2018, ha puesto de relieve el equilibrio que debe existir en la relación jurídico-tributaria, la cual, a consideración de respetada doctrina, encuentra a sus partes en un pie de igualdad ante la ley, siendo entendida como una relación jurídica propia de un Estado de Derecho, y no como una relación de poder (Dino Jarach, "*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*", págs. 370/374, ed. Cangallo, 1º edición, Buenos Aires, 1983). Ello así, aun cuando la ley conceda privilegios al fisco, pues los mismos deben ajustarse a la Constitución Nacional; de lo que se deriva que el acrecentamiento de derechos no podrá resultar en caso alguno desmesurado, operando como valladar los principios recogidos por los artículos 28 y 33 de nuestra Carta Magna (conf. Valdés Costa, "*Instituciones de Derecho Tributario*", p. 292, ed. Depalma, 1992).

En este punto, ha de recordarse que las normas resultan irrazonables cuando los medios que arbitran no se adecuan a los fines cuya realización procuran o cuando consagran una

manifiesta iniquidad, y los jueces deben inclinarse a aceptar la legitimidad si tienen la certeza de que expresan, con fidelidad, la conciencia jurídica y moral de la comunidad (CSJN, Fallos: 324:3345). Asimismo, el principio de razonabilidad –consagrado en los arts. 28 y 33 de la Constitución Nacional– importa la exclusión de toda arbitrariedad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos, y obliga a dar a la ley –y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente– un contenido razonable, justo y valioso, de modo que alguien pueda ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de esa ley sea razonable, sea justo, sea válido (conf. Bidart Campos, "*Derecho Constitucional*", T.II, págs. 118/119; CNACAF, esta Sala, Causa Nº 40.838/06 *in re* "*Fernández Héctor F y otro c/EN –M Interior- PNA -Disp. 128/04- s/Pers. Milit. y Civ. FFAA Y DE SEG*.", del 15/11/2012 y Causa Nº 12.048/09 *in re* "*Forex Cambio SA (TF 27070-I) c/D.G.I.*", del 25/06/2010; Sala IV *in re* "*Frigorífico Paso de los Libres SA (TF 12.019-I) c/D.G.I.*", del 31/10/1995; y Sala II, Causa Nº 14.600/09 *in re* "*B. E. F.A. y otros c/ EN M Interior RSL 1372/08- CEPARE RSL 351/05 (EX 599279/05) y otro s/proceso de conocimiento*", del 26/12/2016).

Ahora bien, adentrándonos en el análisis de las normas en juego, observamos que la Resolución Nº 314/04 del Ministerio de Economía y Producción –que, como luego veremos, fue derogada–, en su citado artículo 3º establecía una tasa de interés del 0,50% mensual para los casos en que el fisco debiera reintegrar lo abonado en forma indebida por el contribuyente y, por otro lado, una del 2% mensual para el caso opuesto (art. 1º), o sea, cuando el fisco fuera el sujeto acreedor. Vale destacar que este último porcentual había sido elevado a 3% por la Resolución Nº 841/10 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y, recientemente, la Resolución Nº 50/19 del Ministerio de Hacienda (Boletín Oficial del


#36219447#336285124#20220810153401102

8/2/19) había establecido que "*...la tasa de interés resarcitorio mensual prevista en el artículo 37 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y en los artículos 794, 845 y 924 del Código Aduanero (Ley N° 22.415 y sus modificaciones), vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual equivalente a uno coma dos (1,2) veces la tasa nominal anual canal electrónico para depósitos a plazo fijo en pesos a ciento ochenta (180) días del Banco de la Nación Argentina vigente el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre*".

Las razones explicitadas en los considerandos de la resolución Nº 314/04 para fijar aquellas tasas de interés descansaron en la siguiente afirmación: "*...se hace necesario adecuar las referidas tasas a las condiciones económicas actuales, en virtud de constatarse una baja de las tasas de intereses usuales para préstamos, con el objeto de no agravar la situación económico-financiera de los contribuyentes deudores en su relación con el fisco*". Resta aclarar que la resolución había disminuido los valores de las tasas de interés resarcitorio dispuesta por su predecesora, la resolución Nº 36/03 del Ministerio de Economía.

Asimismo, los fundamentos que cimentaron el dictado de la resolución Nº 841/2010 antes descripta mediante la cual –en lo que aquí interesa– se había aumentado la tasa del interés resarcitorio del 2% al 3% mensual, aunque manteniendo en 0,5% la aplicable a los casos de repetición y devolución de tributos por parte de la DGA y la DGI (arts. 3º y 4º, respectivamente), se plasmaron en el siguiente párrafo que se extrae de sus considerandos: "*[Q]ue se hace necesario adecuar las referidas tasas a las condiciones económicas actuales, a fin de estimular el cumplimiento en término de las obligaciones y evitar que los contribuyentes morosos*

#36219447#336285124#20220810153401102

financien sus actividades mediante el incumplimiento de los impuestos". A ello se agrega el considerando de la resolución Nº 50/19, que estipula "*[Q]ue atento el tiempo transcurrido desde su última modificación, se hace necesario adecuar las referidas tasas a las condiciones económicas actuales, a fin de estimular la cancelación en término de las obligaciones y evitar que los contribuyentes morosos financien sus actividades mediante el incumplimiento de los impuestos*" (los subrayados nos pertenecen).

Como se puede apreciar, de una simple lectura de los fundamentos se advierte sin dificultad que las modificaciones en la tasa relativa a los intereses resarcitorios que percibe la DGA y la DGI, en virtud de pagos en mora por parte de los contribuyentes, tiene un movimiento oscilante en consonancia con las condiciones económicas vigentes al momento del dictado de las resoluciones, mientras que la tasa que le corresponde a quien obtiene la repetición de un pago indebido ante dichas reparticiones, no obstante los cambios en las condiciones económicas generales del país, se mantiene incólume. En este sentido, es dable destacar que en los considerandos de las normas emanadas del Ministerio de Economía/ Hacienda, tal diferencia de trato se encuentra desprovista de fundamento en el cual pueda apoyarse.

Resulta que, si bien el mero establecimiento de tasas de interés diferenciadas para los supuestos bajo estudio no logra afectar el principio de igualdad, por la de diversa índole en el interés que cada uno de éstos representan (cf. CSJN, "*Arcana Orazio*", Fallos 308:283), la situación descripta pone en evidencia el absurdo de suponer que los cambios económicos producidos entre las resoluciones –que, al mismo tiempo, sirven de fundamento en el dictado de las mismas– afectan únicamente a la administración tributaria, cuando imperiosamente la totalidad de las partes involucradas en la relación tributaria son alcanzadas por las

circunstancias generales de la economía del país, debido a que se encuentran incuestionablemente inmersos en ellas.

De este modo, y de conformidad con todo lo hasta aquí expuesto, el sostenimiento de la exigua tasa de interés del 6% anual, que se mantuvo invariable ante los cambios económicos generales del país –reconocidos por las normas ministeriales– y más aún, al carecer de fundamento alguno que explique tal estabilidad, deviene irrazonable, puesto que, al no acompañar –ni siquiera proporcionalmente– aquellos cambios en la economía, menoscabó el crédito en cabeza del responsable que pagó en forma indebida, lesionando su derecho de propiedad. Sumado a ello, cabe advertir que sostener una tasa baladí e inconmovible frente a los cambios económicos del país, crea una situación que tiende a desincentivar al organismo recaudador a resolver en forma ágil los pedidos y causas pendientes por devoluciones o repeticiones de tributos, lo que resiente aún más la razonabilidad de la norma.

Vale poner de resalto que, en sentido concordante con lo enunciado, se ha expedido la Sala II del fuero en la Causa Nº 75.920/2014 *in re* "*American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGI-s/DGI*", del 27/04/2017; la Sala V en la Causa Nº 15.885/2011 *in re* "*OSRAM ARGENTINA SACI c/ EN-AFIP-DGI-Resol 30/11 s/DGI*", del 15/08/2017; la Sala I en la Causa Nº 22.122/2018 *in re* "*Ortíz, Juan José (TF 45532-I) c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", del 5/6/2018; la Sala IV en la Causa Nº 68.476/18 *in re* "*Maselis, Analía Edith c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", del 12/3/2019; así como previamente lo había hecho la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, en los autos "*Alubia S.A. c/ AFIP-DGI s/ ordinario*" (Expte. Nº 195/12) del 6/03/2013, decisión que, en relación a la tasa de interés aplicable,

adquirió firmeza, dado que la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró improcedente el recurso extraordinario deducido por el fisco nacional, al sostener que éste "*no logra refutar todos y cada uno de los fundamentos en que se sustenta la decisión apelada*" (Causa Nº A. 612. XLIX, *in re* "A*lubia S.A. c/ AFIP – Dirección General Impositiva s/ repetición*", del 4/11/2014).

Tal como se dijo al inicio de este considerando, la solución que aquí se adopta tiene por antecedente las sentencias recaídas en las causas "*Thomas de Sudamérica SA*", del 12/10/2017; "*Oleaginosa Moreno Hermanos SA*", del 30/08/2018; "*Envico SA*", del 14/05/2019 y "*Gallo, Alejandro Daniel*", del 21/05/2019; las cuales fueron producto de un nuevo estudio que se realizó sobre la materia, lo cual implicó el apartamiento de la doctrina sentada por esta Sala en precedentes anteriores (cf. Causa Nº 27.506/12 *in re* "*Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe (TF 28490-I) c/ DGI*", del 19/03/2013; Causa Nº 53.380/2012 *in re* "*Macias Osvaldo (TF 32215-I) C/DGI*", del 23/04/2013; Causa Nº 22.813/13 *in re* "*La Juciela S.A. (TF 32.505-I)*", del 12/12/2013; Causa Nº 30.995/2016 *in re* "*Filosa Alfredo Oscar TF 43069-I c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 6/10/2016, entre muchos otros.

Por todo lo hasta aquí expuesto, se torna inaplicable la tasa de interés fijada en el artículo 4º de la Resolución Nº 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción, correspondiendo estarse a la que se aplica a los réditos que devengan las deudas del Estado Nacional, de conformidad con la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re "YPF c/ Corrientes, Provincia de y Banco de Corrientes s/ cobro de pesos"* del 3/03/1992, esto es, la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina (Comunicado Nº 14.290 BCRA).

VI. Que, en segundo término, se impone destacar que el pasado 18/7/19 se publicó en el Boletín Oficial la Resolución Nº 598 del Ministerio de Hacienda, la cual, entre otras medidas, derogó la Resolución Nº 314/04 del Ministerio de Economía y Producción (art. 9º); fijó nuevas tasas de interés resarcitorio y punitorio (arts. 1º, 2º y 3º) y –en lo que aquí interesa–, estableció que "*... la tasa de interés aplicable a los supuestos previstos en el artículo 179 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998, a los restantes supuestos de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por la citada ley y a los supuestos previstos en los artículos 811 y 838 del Código Aduanero, vigente en cada trimestre calendario, será la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina para el período de treinta (30) días finalizado el día veinte (20) del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre*" (el subrayado no es del original).

"*Cuando se trate de conceptos expresados en dólares estadounidenses, la tasa de interés aplicable será del cero coma veinte por ciento (0,20%) mensual*" (art. 4º).

Por su parte, el artículo 6º de la norma dispone que las tasas serán publicadas al inicio de cada trimestre calendario en el sitio web de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por último, es importante destacar que la Resolución 598 entró en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial, **surtiendo efectos a partir del 1/08/2019** (art. 10), y que "*Para la cancelación de las obligaciones cuyo vencimiento hubiera operado antes de la fecha de entrada en vigencia de esta resolución, se deberán aplicar los regímenes*

vigentes durante cada uno de los períodos que éstos alcancen" (art. 8º).

VII. Que del compendio de lo señalado y analizado en los *Considerandos IV* y *V*, se obtiene que los intereses que habrán de acceder a la suma cuya repetición el TFN hizo lugar, deberán ser liquidados de la siguiente manera: ***i)*** desde el momento de formularse el reclamo hasta la entrada en vigencia de la Resolución Nº 598/19, aplicando la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina (Comunicado Nº 14.290 BCRA), y ***ii)*** a partir de la entrada en vigencia de aquella norma, aplicando la tasa efectiva mensual que publica la AFIP, en cumplimiento de la misma. Ello hasta el momento del efectivo pago.

VIII. Que, por último, en lo atinente a la impuganción de la distribución de costas dispuesta, este Tribunal entiende que no se alcanza a apreciar la existencia de cuestiones suficientes para apartarse del principio general de la derrota. En consecuencia, corresponde admitir también el agravio planteado por la apelante sobre este particular. Asimismo, las costas de esta instancia deben también ser impuestas a la demandada vencida (cfr. art. 68 C.P.C.C.N. y art. 1163 C.A.)

En mérito de lo expuesto **SE RESUELVE**: **1º)** admitir el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia dictada a fs. 465/474 y, en consecuencia, modificar la misma, en los términos y con el alcance que surgen de los Considerandos IV., VII. y VIII. **2º)** Las costas de esta instancia se imponen a la demandada vencida (cfr. art. 68 C.P.C.C.N. y art. 1163 C.A.).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Expte. nro. 3.402/2022 - OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SACIFI Y A- TF 29994-A c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 11/08/2022
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#36219447#336285124#20220810153401102