



Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 12 de octubre de 2017.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 62, contra la sentencia de fs. 55/61, fundado por el memorial de fs. 69/73, cuyo traslado fue contestado por el Fisco Nacional AFIP-DGA a fs. 79/80vta.; y,

CONSIDERANDO:

I.- Que por la sentencia del 14 de diciembre de 2015 el Tribunal Fiscal de la Nación revocó parcialmente la resolución (SDG OAM) n° 301/2009 y, en su consecuencia, hizo lugar a la repetición solicitada por la empresa importadora, en concepto de derechos de importación únicamente con relación a los despachos de importación nros. 004-001-IC04-000789-P, 04-001-IC06-000030-T, 04-001-IC04-011509-H, 04-001-IC04-014426-X Y 04-001-IC04-016483-N, puesto que a la fecha de su tramitación no se encontraba vigente el incremento transitorio del Arancel Externo Común (AEC) equivalente al 1,5%, para las mercaderías aquí involucradas, por no incluirlas en el anexo I de la resolución M.E.P. nro. 603/2003, careciendo de causa el pago efectuado por la importadora a su respecto (considerando VIII).

En cuanto al modo en que deben ser restituidas las sumas, declaró que resulta de aplicación lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Cencosud SA (TF29.535-A) c/DGA”, del 15/05/2014; y que corresponde aplicar los intereses del art. 811 del Código Aduanero, que se devenguen desde la fecha de presentación de las solicitudes de repetición hasta la efectiva y total cancelación de la deuda (considerando IX).

II.- Que la parte actora, en su expresión de agravios, cuestiona la tasa de interés del 05% mensual que se dispuso aplicar y solicita que se ordene calcular el crédito a su favor con la tasa de interés activa que publica el Banco de la Nación Argentina o, en su defecto, con la tasa pasiva del Banco Central de la República Argentina.





Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En sustento de su postura, indica que la Secretaría de Estado de Hacienda ha fijado la tasa del art. 811 CA al 6% anual (0,5 % mensual) “siendo a todas luces injusto e inconstitucional, violando derechos y precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”. En ese orden de ideas, indica que se vulnera el principio de igualdad y el de razonabilidad desde que en estos últimos años el Fisco, invocando las circunstancias de la economía del país, ha incrementado la tasa de intereses resarcitorios y punitivos a un 3% mensual para sus deudores (resolución 841/10), esto es un 36% anual. Señala que dicha tasa podría ser considerada justa a números reales de inflación y que un aumento similar debería haberse dispuesto para la usada repetición de impuestos (cfr. fs. 70). Asimismo, reconoce que esta sala podría rechazar este argumento con fundamento en que el estado requiere de la contribución y que por consiguiente, debe penar a quienes no paguen; sin embargo, concluye, que la diferencia es tal que resulta manifiestamente irrazonable.

Invoca los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional, cita la doctrina aplicada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Candy” y considera que en los supuestos de repetición de tributos abonados, se produce la confiscatoriedad de modo indirecto por la absorción de los intereses, puesto que el estado absorbe los frutos del dinero que retiene injustamente; de modo tal, que denuncia la afectación del derecho de propiedad y de no confiscatoriedad en los tributos. Luego de puntualizar que al tratarse de derechos de importación, la moneda con la que se comercializó en su momento fue el dólar –señalando que aumentó notablemente-, proporciona un cuadro comparativo que expresa los diferentes montos a los que se arriba como resultado de aplicar la tasa de interés del art. 811 del código que rige la materia, la tasa pasiva promedio que publica el BCRA, el índice INDEC (al 31/10/15), la tasa activa que publica el BNA, la tasa pasiva y activa en dólares que publica el Banco de la Provincia de Buenos Aires.





Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

A fs. 79/80vta. el Fisco Nacional solicita el rechazo del recurso interpuesto, con costas.

A fs. 114/115 el Sr. Fiscal General emite su dictamen respecto de la inaplicabilidad al caso de la tasa de interés fijada en la resolución 314/04.

III.- Que en punto a los cuestionamientos suscitados en relación a la tasa de interés prevista para los casos de repetición y devolución de tributos aduaneros, corresponde efectuar las siguientes consideraciones para su efectivo tratamiento.

En primer lugar debe advertirse el plexo normativo de aplicación al caso de autos, que se compone de los artículos 794, 811 y 812 del Código Aduanero –Ley 22.415-, así como la Resolución N° 314/04 del Ministerio de Economía y Producción.

De este modo, cabe recordar que el artículo 812 del Código Aduanero dispone “[e]n los supuestos previstos en el artículo 811, la tasa de interés aplicable será la que fijare la Secretaría de Estado de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794”. El art. 811 establece que “[e]n los supuestos en que se reclamare la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición, hasta el momento de su pago”.

A su vez, el artículo 794 del mismo cuerpo normativo reza “[v]encido el plazo de DIEZ (10) días, contado desde la notificación del acto por el cual se hubieren liquidado los tributos, o vencido el plazo cierto de espera que se hubiere concedido para su pago, el deudor o responsable debe pagar juntamente con los mismos un interés sobre el importe no ingresado de dicho plazo, incluida en su caso la actualización respectiva. La tasa de interés será fijada con carácter general por la Secretaría de Estado de Hacienda y no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el





Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales” (el subrayado nos pertenece).

Finalmente, aquella delegación efectuada por la norma, encuentra recepción –actualmente- en la Resolución 314/04 del Ministerio de Economía y Producción, que en sus artículos 1º y 3º determina la cuantía de las tasas de interés enunciadas en los artículos precedentes. Así, el art. 1º dispone “[e]stablécese la tasa de interés resarcitorio prevista (...) por los Artículos 794, 845 y 924 del Código Aduanero -Ley Nº 22.415 y sus modificaciones- en el TRES POR CIENTO (3%) mensual” de conformidad con la modificación efectuada por la Resolución 841/10 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (B.O. 14/12/2010); mientras el art. 3º manda establecer “*la tasa de interés prevista por los Artículos 811 y 838 del Código Aduanero — Ley Nº 22.415 y sus modificaciones— en el CINCUENTA CENTESIMOS POR CIENTO (0,50%) mensual*”.

IV.- Que, luego de ello, y en punto a la alegada violación al principio de igualdad que sostiene la actora en sus agravios, corresponde recordar la inteligencia que la Corte Suprema de Justicia de la Nación le asignó a los arts. 811 y 812 del Código Aduanero, al expedirse en “*Neumáticos Goodyear S.A. (TF 8659-A) c/ A.N.A.*”, precedente del 9 de noviembre del año 2000 (Fallos: 323:3412), donde expresó que el art. 812 del Código Aduanero no dispone que la tasa de interés que autoriza a fijar a la Secretaría de Hacienda para los supuestos previstos en el art. 811 -devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos- deba ser la misma que esa autoridad administrativa establezca a los efectos previstos en el art. 794 de ese ordenamiento legal (mora de los particulares en el pago de tributos). Si la intención del legislador hubiese sido la de que en ambos casos fuera aplicable idéntica tasa, le habría bastado disponer lisa y llanamente la aplicación de la fijada en los términos del art. 794 a los casos previstos en el art. 811, cosa que no hizo. Por el contrario, tal como fue redactado el art. 812 concluyó -en concordancia con lo dictaminado por el señor





Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Procurador General- que la referencia que en él se efectúa del art. 794 se limita al mecanismo para el establecimiento del interés, a su carácter general y al tope que no puede superar.

Asimismo, el Máximo Tribunal ha señalado en el precedente "*Arcana, Orazio*" (CSJN, Fallos: 308:283) que lo atinente a la mora de los particulares en el pago de tributos, y la repetición por parte de ellos de las sumas abonadas en tal concepto, "son situaciones de diversa índole", ya que en la primera -a diferencia de lo que ocurre con los reclamos de repetición- se encuentra comprometido "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda" (confr., en análogo sentido, Fallos: 316:42, considerando 3°).

En consecuencia, el Tribunal cimero sostuvo que la diversidad de situaciones lleva a descartar que la distinta tasa de interés aplicable a uno y otro supuesto pueda ocasionar agravio alguno al principio de igualdad (art. 16 de la Constitución Nacional); solución que es compartida por éste Tribunal, en razón de que si bien los fallos de la Corte Suprema no resultan obligatorios para casos análogos, esta Sala tiene el deber moral de conformar sus decisiones a las del Alto Tribunal, por revestir éste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (cfr. C.S.J.N., Fallos 303:1769; 311:1644 y 316:3191).

V.- Que ello sentado, corresponde dar tratamiento a los restantes agravios, que se dirigen a atacar la razonabilidad de la Resolución Ministerial 314/04 del Ministerio de Economía, así como la lesión que genera al derecho de propiedad de la actora, la aplicación de la tasa de interés que aquella prevé para los casos de repetición y devolución de tributos aduaneros.

A tal fin, corresponde recordar el equilibrio que debe existir en la relación jurídico-tributaria, que a consideración de respetada





Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

doctrina, encuentra a sus partes en pie de igualdad ante la ley, siendo entendida aquella como una relación jurídica, propia de un Estado de Derecho, y no una relación de poder (Dino Jarach, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", pags. 370/374, ed. Cangallo, 1º edición, Buenos Aires, 1983). Y no obstante ello, aun cuando la ley conceda privilegios al Fisco, éstos 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 arts. 28 y 33 de nuestra Carta Magna (conf. Valdes 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 o irrazonabilidad, 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, 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, ésta Sala, causa N° 40838/06, *in re "Fernández Héctor F y otro c/EN -M Interior- PNA -Disp. 128/04- s/Pers. Milit. y Civ. FFAA Y DE SEG."*, sentencia del 15.11.12 y causa 12.048/09, *in re "Forex Cambio SA (TF 27070-I) c/D.G.I."*, del 25/06/10; Sala IV, *in re "Frigorífico Paso de los Libres SA (TF 12.019-I) c/D.G.I."*, pronunciamiento del 31/10/95; y Sala II, causa 14.600/09, *in re "B. E. F.A. y otros c/EN M Interior RSL 1372/08-*





Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

*CEPARE RSL 351/05 (EX 599279/05) y otro s/proceso de conocimiento",
pronunciamiento del 26/12/16).*

VI.- Que en observancia de tales pautas, conviene ahora adentrarse en el análisis de las normas en juego, dado que de la lectura de la Resolución 314/04, puede fácilmente advertirse que en su citado art. 3º establece una tasa de interés del 0,50% mensual para los casos en que el Fisco debe reintegrar lo abonado en forma indebida por el contribuyente y, por otro lado, fija en su art. 1º los intereses resarcitorios en un 2% mensual; porcentaje que ulteriormente fue elevado por la Resolución 841/10 a un 3% mensual.

Las razones explicitadas en los considerandos de la Resol. 314/04 para fijar los valores de las tasas de interés en los guarismos mencionados descansan 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 importó una disminución en los valores de las tasas que había dispuesto su predecesora (Resol. 36/03), en lo que aquí interesa, la relativa a los intereses resarcitorios, que había sido fijada previamente en un 3%.

Asimismo, los fundamentos que cimientan el dictado de la Resolución 841/2010 -modificatoria de la Res. 314/04-, mediante la cual –en lo que aquí interesa- se aumentó la tasa de interés resarcitoria del 2% al 3% mensual, y se mantuvieron los 0,5 puntos porcentuales de la aplicable a los casos de repetición y devolución de tributos por parte de la Aduana, se encuentran 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 financien sus actividades mediante el incumplimiento de los impuestos”* (el subrayado nos pertenece).





Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

A este punto, de una simple lectura de los fundamentos que originan el dictado de las Resoluciones del Ministerio de Economía recién transcritas, se advierte sin demasiada dificultad, que las modificaciones en la tasa relativa a los intereses resarcitorios que percibe la Aduana 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 percibir a quien pretende la repetición de un pago indebido ante la AFIP-DGA, no obstante los cambios en las condiciones económicas generales del país, se mantiene incólume; siendo dable destacar que de los considerandos de las normas emanadas del Ministerio de Economía, tal diferencia de trato se encuentra desprovista de fundamento en el cual pueda apoyarse.

Resulta que -como ya se dijo- 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*”, prev. cit.), la situación descrita en el párrafo precedente 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 Aduana, 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 una tasa de interés tan exigua (6% anual), que se mantiene 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- aquel cambio en la economía, menoscaba el crédito en cabeza del





Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

responsable que pagó en forma indebida y, consecuentemente, lesiona su derecho de propiedad en tanto tal suma, en virtud de ley, no le corresponde a la Aduana, que a fin de evitar un enriquecimiento sin causa, debe devolverlo. Sumado a ello, cabe advertir que sostener una tasa baladí e incommovible 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.

En sentido concordante -aunque cabe aclarar que en relación a la tasa de interés fijada por el art. 4º de la Resolución 314/04- se ha expedido la Sala II de éste fuero en la causa Nº 75.920/2014, *in re* “*American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGI-s/Dirección General Impositiva*”, pronunciamiento del 27/04/2017, la Sala V, en la causa Nº 15885/2011, *in re* “*OSRAM ARGENTINA SACI c/ EN-AFIP-DGI-Resol 30/11 s/Dirección General Impositiva*”, del 15/08/2017, así como previamente lo hizo la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, en los autos “*Alubia S.A. c/ AFIP-DGI s/ ordinario*” –expte. Nº 195/2012-, del 6 de marzo de 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* “*Alubia S.A. c/ AFIP – Dirección General Impositiva s/ repetición*”, del 4 de noviembre de 2014).

VII.- Que finalmente, cabe aclarar que la solución adoptada en la presente causa, con motivo de un nuevo estudio del tema, implica 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 19/3/13; causa nº 53.380/2012, *in re* “*Macias Osvaldo (TF 32215-I) C/DGI*”, del 23/04/2013; causa 22.813/13, *in re* “*La Juciela S.A. (TF 32.505-I)*”,





Poder Judicial de la Nación

37527/2016 THOMAS DE SUDAMERICA SA c/ DGA s/RECURSO
DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

sentencia del 12/12/13”; causa N° 30.995/2016 *in re “Filosa Alfredo Oscar TF 43069-I c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”*, del 6/10/16, entre muchos otros).

Por todo lo hasta aquí expuesto, se torna inaplicable la tasa de interés fijada en el artículo 3° de la Resolución N° 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción y, en atención de las tasas aplicables a los réditos que devengan las deudas del Estado Nacional, de conformidad con la reiterada doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re “Y.P.F. C/ Corrientes, Provincia de y Banco de Corrientes s/ cobro de pesos”*, del 3/3/92, corresponde la aplicación de la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina (Comunicado N° 14.290 BCRA).

Por ello, en mérito a lo precedentemente expuesto, oído el Sr. Fiscal General (fs. 114/115vta.) **el Tribunal RESUELVE:** admitir el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, por consiguiente, revocar la sentencia apelada en cuanto ordenó calcular los intereses conforme el art. 811 del CA, aplicando la tasa fijada por el Ministerio de Economía y Producción en la Resolución N° 314/2004, los cuales deberán ser calculados según la tasa pasiva del BCRA (conf. art. 10 del Decreto N° 941/91 y Comunicado N° 14.290 BCRA). Con costas de esta instancia en el orden causado, en atención a las particularidades de la cuestión debatida (art. 68, segundo párrafo del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO

CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ

