

# LA JUSTICIA CORRECTIVA Y LA REPETICIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS COBRADOS INDEBIDAMENTE

Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 15 de Mayo de 2015, en autos  
“*Cencosud S.A. (TF 29.535-A) c/DGA*”<sup>1</sup>

POR MARÍA LAURA BACIGALUPO

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El fallo en comentario.
- III. Las especiales características de los derechos de aduana.
- IV. Acerca de la ley 23.905 y la imposibilidad de cancelar el crédito aduanero de otra forma que no sea mediante la entrega de “pesos”.
- V. El enriquecimiento sin causa.
- VI. Conclusiones.

### **I.- Introducción**

El convencimiento de los derechos que asisten a sus representados hace que los abogados persigan su reconocimiento hasta la última instancia que habilita el sistema y, en ese camino, aspiran a llegar hasta la Corte Suprema de Justicia de la Nación, máxima autoridad y órgano superior con poder de decidir respecto de esas cuestiones. Sin embargo, no siempre ven que sus argumentaciones son compartidas por el máximo tribunal. Algunas veces tampoco son comprendidas por éste.

A veces los jueces sacrifican la búsqueda de una mayor ilustración en razón de la eficiencia que requiere la función. A ese fin apunta la

doctrina que nutre a los jueces sobre los diferentes puntos de vista, permitiendo una más fácil visión de los pro y contra que toda decisión judicial conlleva.

Cuando el tema es nuevo ese auxilio falta y será cuestión de repensar la cuestión teniendo ya un precedente categórico. No obstante, el comentario o la nota que transite temas que quizás no hayan tenido oportunidad de ser considerados en la controversia que finaliza con el fallo a comentar, permita nuevos pensamientos que faciliten ratificar o rectificar los antecedentes judiciales ya existentes. Por ello desde afuera de la tormenta del juicio y con la tranquilidad de analizar lo ya sucedido, aportamos estas humildes líneas.

---

1. El sumario del fallo comentado se puede consultar en la Sección Jurisprudencia de esta Revista.

## II.- El fallo en comentario

En materia de tributos aduaneros y su relación con la moneda que rige las operaciones de comercio exterior —el dólar estadounidense—, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expedirse a través de la sentencia dictada en autos caratulados Volkswagen Argentina S.A. c/DGA<sup>2</sup>. Allí resolvió, resumidamente, que con fundamento legal en la Ley 23.905, los tributos aduaneros deben ser determinados en moneda dólar estadounidense, ya sea que se trate de determinaciones originarias o suplementarias.

En tal virtud quedó sentenciado en qué moneda (dólar estadounidense) y a qué tipo de cambio (el vigente al día anterior al del efectivo pago) deben ser liquidados los tributos aduaneros cuando existe una diferencia temporal entre el momento del hecho imponible generador del tributo y el efectivo pago de los mismos por parte del operador de comercio exterior.

Quedó zanjada esa cuestión pero, hasta el fallo en comentario, subsistían resoluciones contradictorias dictadas por la justicia respecto del tipo de cambio aplicable a las sumas que debían ser reintegradas por el Fisco por los importes ingresados por los administrados en concepto de tributos aduaneros. Se encontraba pendiente un pronunciamiento del máximo tribunal en ese sentido. El esperado pronunciamiento tuvo lugar en autos caratulados “Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA” (en adelante causa Cencosud), en fecha 15 de mayo de 2015.

En el marco de esa causa, Cencosud S.A. reclamó del Estado Nacional la devolución de los importes pagados en demasía en conceptos de tributos aduaneros por el mantenimiento de un arancel externo común superior al correspondiente. El planteo se inició mediante el procedimiento de repetición el cual no prosperó en sede administrativa y sí ante el Tribunal Fiscal de la Nación y la Sala V de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, que confirmó la sentencia de la anterior instancia.

El Fisco, si bien consintió el fondo de la cuestión, se opuso a lo dispuesto por la Sala V

de la mencionada Cámara en cuanto ésta sostuvo que, con fundamento en el art. 20 de la Ley 23.905, era razonable que el Fisco restituyera la cantidad indebidamente percibida en concepto de tributos en los mismos términos en los que le fueron exigidos al deudor los pagos en exceso, es decir, en la cantidad de pesos necesaria para acceder al importe de dólares estadounidenses liquidados.

Frente a esa sentencia, el Fisco recurrió ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la cual, al tratar el tema sometido a su consideración sostuvo, en el 6° párrafo de su sentencia, que la Ley 23.905 regula, por una parte, la moneda en que se determinarán los tributos aduaneros adeudados por los contribuyentes y, por la otra, los instrumentos que pueden emplearse para su cancelación. Agregó al respecto que, sin embargo, ... *“en modo alguno se refiere a la forma en que se determinarán o calcularán los importes que debe restituir la Aduana por tributos cobrados en exceso, ni tampoco la moneda a emplearse para su cancelación...”*.

Esta posición fue adoptada por la Sra. Procuradora Fiscal al dársele intervención en la causa, al expresar que *“no resulta aplicable a los supuestos de restitución de sumas indebidamente percibidas por parte de la Aduana lo establecido en el art. 20 de la ley 23.905”* (párr. 3 del Cap. IV del dictamen de fecha 19/02/2014) y que esa *“disposición estableció que los derechos de importación y de exportación, así como los demás tributos que gravan tales operaciones, ‘se determinan en dólares estadounidenses’ para luego agregar que ‘el pago puede efectuarse —entre otras opciones allí contempladas— en dólares estadounidenses o moneda nacional, caso éste en que ‘la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago’”*.

Tomando esta posición el fallo de la Corte resalta que los tributos cuya devolución se solicita *“...han sido abonados en pesos producto de haberse convertido el importe de dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo*

2. CSJN, 23/08/2011, en autos “Volkswagen Argentina S.A. c/DGA (causa TF N° 22.179-A)”, (CSJN, V.312.XLV).

con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905. Remata concluyendo que *“En consecuencia, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago...”*.

En el párrafo 8° suma otro concepto a su análisis al afirmar que *“...el art. 809 del Código Aduanero —que regula la devolución de tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente— establece expresamente que la Aduana ‘devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos’”*.

### III.- Las especiales características de los derechos de aduana

Estas afirmaciones nos provocan ciertas reflexiones que consideramos importante destacar para una mayor comprensión de lo que decimos mas adelante. En primer lugar, el fallo “Cencosud” parece basarse en criterios que no se compadecen con la materia aduanera porque los tributos aduaneros, que por algo nuestra constitución denomina “derechos”, no tienen una finalidad primordialmente fiscal; su función principal no consiste en el mantenimiento de los servicios públicos, sino en servir de herramientas a la regulación del comercio exterior.

En segundo término, si bien en la aplicación de los impuestos el ideal es el cumplimiento de la justicia distributiva; esto es, que en el reparto de honores, bienes, impuestos, cargas y funciones cada uno reciba una porción adecuada a su mérito, ponderando para ello los méritos y riquezas de unos contribuyentes en relación con los demás, cabe preguntarnos si ese es el ideal que debe aplicarse cuando se trata de devolver lo cobrado de más. En este último caso se trata de que sea devuelto lo que se quitó en términos de igualdad (ya no de proporcionalidad) debiéndose buscar una justicia correctiva o conmutativa<sup>3</sup>. Aquí el Estado debe ser tratado como un administrado más.

En el caso que nos ocupa, resuelta ya la cuestión de fondo en cuanto a la improcedencia del tributo cobrado y habiéndose declarado la necesidad de corregir el sacrificio soportado

por el contribuyente, nos encontramos ante la necesidad de la devolución por el Estado de lo cobrado indebidamente. La justicia correctiva consiste en encontrar el punto medio entre el daño causado a quien fue privado de su propiedad y el provecho que obtuvo quien de esa manera se benefició; lo que supone que el Estado, como obtentor de una diferencia o beneficio producto de la utilización de un sistema dolarizado para el cobro —aunque los pagos hayan sido por los pesos equivalentes a esos dólares—, deba compensar con el mismo sistema al momento de la devolución.

### IV. Acerca de la ley 23.905 y la imposibilidad de cancelar el crédito aduanero de otra forma que no sea mediante la entrega de “pesos”.

Recordemos que el art. 20 de la ley 23.905 estableció: *“Los derechos de importación, los derechos de exportación, así como los demás tributos que gravaren las importaciones y las exportaciones se determinarán en dólares estadounidenses. El pago podrá efectuarse en la mencionada moneda, en bonos de crédito a la exportación de acuerdo a las normas vigentes, o en australes. En este último caso la equivalencia se determinará conforme al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago”*.

En el sexto párrafo del fallo “Cencosud” se expresa que el art. 20 de la ley 23.905 regula, *“por una parte la moneda en que se ‘determinarán’ los tributos aduaneros adeudados por los contribuyentes y, por la otra, los instrumentos que pueden emplearse para su ‘cancelación’ (pesos, dólares estadounidenses o bonos de crédito)”*. Y en el párrafo siguiente concluye: *“es evidente para mí que ella (la ley) no se refiere a la forma en que se ‘determinarán’ los importes que debe restituir la Aduana por tributos cobrados en exceso, ni tampoco la moneda que debe emplear para su ‘cancelación’”*.

Sin embargo pensamos que el foco no está en discernir si la Ley 23.905 regula la forma en que

3. *“La ley atiende únicamente a la diferencia del daño y trata como iguales a las partes, viendo si uno cometió injusticia y otro la recibió, si uno causó daño y otro lo resintió. En consecuencia, el juez procura igualar esa desigualdad de que resulta la injusticia”* (Aristóteles, *“Ética Nicomaquea”*, Libro V, Cap. 4).

la Aduana debe restituir los importes cobrados en exceso. Claramente no lo hace. Pero hay un aspecto que sí surge de la ley y al que la sentencia no parece darle la relevancia que tiene. Nos referimos a la enumeración de los ‘instrumentos’ para cancelar los tributos determinados en dólares. Ofrece como alternativas para ello los importes expresados en moneda ‘australes’, hoy ‘pesos’, conforme el tipo de cambio vigente al día anterior de su efectivo pago.

El punto radica en que esas ‘alternativas’ no son tales. La propia normativa aduanera no permite el pago en dólares ni en bonos de crédito. El sistema está estructurado de manera tal que el contribuyente SOLAMENTE puede cancelar los tributos aduaneros adeudados en moneda ‘pesos’, ingresando la cantidad equivalente a los dólares que han sido determinados para esa operación conforme la Ley 23.905.

Efectivamente, la Resolución General AFIP 3271 establece que para las obligaciones tributarias aduaneras expresadas en dólares estadounidenses —que conforme lo dispuesto en el art. 20 de la Ley 23.905 y sus modificaciones—, se ingrese moneda de curso legal conforme lo siguiente:

a) Para convertir a pesos esas determinaciones se debe utilizar el tipo de cambio vendedor del Banco Nación, correspondiente al día hábil anterior a la fecha de su efectivo pago;

b) Si se devengaran intereses, los mismos deben ser calculados sobre el capital adeudado —en pesos— hasta la fecha de su pago; y

c) Las obligaciones tributarias aduaneras suplementarias se liquidarán y notificarán en dólares estadounidenses.

Por otra parte, la RG AFIP 1921, en su Anexo IV, Ap. A), Punto 1.2 —modificado por la norma antes referida—, regula que en forma previa a la oficialización se debe seleccionar el depósito a afectarse al pago de la liquidación, agregando que dicho pago será afectado al momento de la oficialización y que *“Para la conversión en pesos se utilizará el tipo de cambio vendedor que informa el Banco de la Nación Argentina...”*.

La incongruencia consistente en exigir la liquidación del tributo en una moneda —dólar estadounidense— y establecer su pago en otra —pe-

sos—, surge de las disposiciones que la propia AFIP y/o DGA establecen y que cargan en sus sistemas informáticos, formularios, etc. a través de los cuales se cancelan dichas obligaciones.

A modo de ilustración y en el mismo sentido que lo regulado por las normas antes referidas, en la página web de la AFIP se informa, para el *‘Pago de Obligaciones Aduaneras relacionadas con Importaciones o con Derechos de Exportación sin Plazo de Espera’*, su cancelación mediante pago o transferencia.

Para el primer caso corresponde el uso del Formulario N° 2132 —que no hace referencia alguna a la moneda dólar estadounidense—, mientras que, para el segundo de los supuestos, dispone la transferencia mediante la utilización del Sistema Informático que supone la afectación de fondos de la Cuenta Única Recaudadora Aduanera que es en pesos.

Ningún mecanismo hay para que el administrado pueda cancelar su obligación tributaria en billete dólar estadounidense, aun cuando ésta se encuentre expresada en esa moneda. El sistema sólo acepta que el particular haga el pago en pesos argentinos. Pero la suma en pesos no se corresponde con una deuda nominal en pesos. La suma que se obliga a pagar en pesos equivale a los dólares estadounidenses determinados respecto de la obligación tributaria que se cancela.

## V.- El enriquecimiento sin causa

El fallo parece poner el foco en que la devolución de la cantidad de pesos necesaria para cubrir el importe de los dólares inicialmente liquidados configuraría un enriquecimiento sin causa, partiendo de una interpretación literal de la norma en cuanto se refiere a lo ‘percibido’. Pero si se hubiesen ingresado dólares en vez de pesos, entonces la devolución hubiese debido consistir en idéntica suma que la cantidad de dólares ingresados. En ese orden de ideas llegaríamos al siguiente absurdo:

- Si en fecha 1°/10/2009 se hubiese cancelado un tributo que ascendía a cien dólares estadounidenses (US\$ 100) y el pago se hubiese realizado en esa moneda (dólares), la suma a restituir al 31/08/2015 hubiese consistido en pesos novecientos treinta (\$ 930);

• Mientras que si en esa misma fecha el pago hubiese sido en pesos argentinos —porque el sistema no permite otra posibilidad—, la restitución al 31/08/2015 debió ser de pesos trescientos ochenta y seis (\$ 386).

El art. 809 del C.A. establece que la Aduana, a solicitud de los interesados “*devolverá directamente los importes que hubiera percibido indebidamente en concepto de tributos*”. Bielsa nos enseña que “*la obligación fiscal es el vínculo jurídico que la ley crea entre el fisco y el contribuyente, y en virtud del cual éste debe entregar a aquél una suma de dinero*”<sup>4</sup>.

La obligación tributaria constituye una obligación ex lege, la imposición del tributo y su quantum debe surgir de la propia ley y cuando su importe no fuere procedente conforme la ley, su devolución es un derecho de quién ha pagado (sea total o parcialmente) sin causa<sup>5</sup> y como contrapartida constituye una obligación del Estado. Y esa obligación se cancela mediante el pago de una suma de dinero. Las funciones de este pago, cualquiera sea la clase de moneda, son económicas y jurídicas<sup>6</sup>.

La función económica está dada por la circunstancia que la moneda es la medida de los valores económicos, “*...La moneda es, entonces un instrumento de medida, como lo son el metro, en materia de longitudes el litro, en cuanto a capacidad, y el gramo en cuanto al peso*” y para que esa función sea bien cumplida, se requiere estabilidad.

En efecto, la función jurídica en donde la moneda se presenta como el medio común de cancelación de los créditos, necesariamente debe mantener estabilidad y la repetición tiene

por finalidad recuperar una pérdida. No solamente aquella originada como consecuencia de la no disponibilidad sino también cubrir otras consecuencias derivadas de la falta de disponibilidad, en tiempo oportuno, de esos importes toda vez que una de las consecuencias posibles es la desvalorización del poder adquisitivo, el cual no se hubiese producido de disponer en el momento de la suma pagada.

Esa desvalorización es clara respecto del dólar, al punto tal que el propio gobierno nacional ha tomado la moneda dólar estadounidense como moneda fuerte e índice para la estabilidad de la deuda. Un ejemplo de ello lo constituyen los bonos en dólares estadounidenses, el Decreto del Poder Ejecutivo N° 249/91 que introdujo el art. 91bis en el cuerpo del Decreto 1001/82, y muchos otros casos más.

Eduardo Zannoni, en su obra ‘*Revaluación de Obligaciones Dinerarias*’ enseña que “*es menester advertir que la economía está sujeta a leyes —leyes económicas— cuyo desconocimiento puede conducir a verdaderos fracasos en el ámbito hermenéutico*”, añadiendo que “*Es cierto que la moneda importa un valor de cambio en la clásica teoría cuantitativa y una función motriz que determina indirectamente el nivel de la actividad económica, pero no es menos cierto que el llamado nominalismo, al menos jurídico, constituye una de las bases en que asienta todo el sistema económico*”. Citando a Eliyahu Hirschberg quién en su obra ‘*El principio nominalista*’ sostuvo que “*una unidad monetaria es siempre igual a sí misma; una libra es igual a una libra; un dólar es siempre igual a un dólar, etc. y no se tiene en cuenta ningún cambio externo en el valor de la*

4. Bielsa, Rafael, “*Compendio de Derecho Público - Derecho Fiscal*”, Roque Depalma, Bs. As. 1952 T° III, p. 63., citado por Alsina, Barreira, Basaldua, Cotter Moine, Vidal Albarracín, actualizado por E. Barreira, R. X. Basaldúa, H.G. Vidal Albarracín, Juan P. Cotter (h), Ana Sumcheshki y Guillermo Vidal Albarracín (h), “*Código Aduanero Comentado*”, Abeledo Perrot, Bs. As., 2001, comentario al art. 809, T° II, p. 921.

5. No hay obligación sin causa (art. 499 del Código Civil de la ley 340, de Vélez Sarsfield y art. 726 del Código Civil y Comercial de la ley 26.994). El art. 784. C.Civ. ley 340 disponía que: “*El que por un error de hecho o de derecho, se creyere deudor, y entregase alguna cosa o cantidad en pago, tiene derecho a repetirla del que la recibió*”. Por su parte el art. 1794 del Código Civil y Comercial establece: “*Toda persona que sin causa lícita se enriquezca a expensas de otro, está obligada, en la medida de su beneficio, a resarcir el detrimento patrimonial del empobrecido*”. El art. 792. C.Civ. ley 340 disponía: “*El pago efectuado sin causa, o por una causa contraria a las buenas costumbres, como también el que se hubiese obtenido por medios ilícitos, puede ser repetido, haya sido o no hecho por error*”; por su parte el art. 1797 del Código Civil y Comercial establece: “*La repetición del pago no está sujeta a que haya sido hecho con error*”.

6. Cazeaux, Pedro N. y Tejerina, Wenceslao, “*Reajuste de las obligaciones dinerarias*”, Editorial Lex, La Plata, 1979, p. 14.

7. Zannoni, Eduardo A., “*Revaluación de Obligaciones Dinerarias (Indexación)*”, Astrea, Bs. As. 1977, p. 7.

*moneda*’, termina concluyendo que ese principio nominalista queda totalmente distorsionado en épocas como las que nos toca vivir con, por ejemplo, alta inflación. Se traduce en un envilecimiento del signo nominal de sumas de dineros, cuando se las compara transcurrido cierto lapso de tiempo, tal como sucede, agregamos nosotros, cuando se está en el marco de un procedimiento de repetición.

Ese envilecimiento, concluye Zannoni, supone “una pérdida del valor de cambio cuantitativo”, lo que “provoca efectivamente que, con el transcurso del tiempo, una libra no sea igual a una libra, un dólar igual a un dólar y un peso igual a un peso. La paulatina pérdida del valor adquisitivo real impide que la unidad monetaria sea siempre igual a sí misma, y provoca, inevitablemente, que se la refiera no al signo nominal sino al poder de compra — valor adquisitivo—.”.

En la obra de Cazeaux-Tejerina se proponen posibles caminos para cargar al deudor moroso con las secuelas de la depreciación monetaria: (i) la indemnización del daño mayor; (ii) la teoría de la imprevisión y (iii) el principio de la buena fe.

En cuanto al primer camino propuesto, los autores concluyen que ‘en los casos en que en el incumplimiento de una obligación puramente dineraria, el acreedor pruebe la existencia de un daño especial causado por la depreciación monetaria, imputable al obligado, corresponde acceder al reajuste monetario aunque no medie dolo del mismo’<sup>8</sup>.

Respecto de la segunda vía planteada como posible solución para superar esa depreciación, consistente en la teoría de la imprevisión, hay autores que la admiten pero la realidad es que habría que determinar si la pérdida del poder adquisitivo que se produce, por ejemplo, por una hiperinflación, es imprevisible y reúne los requisitos que habilitan a invocar esta teoría.

La Corte Suprema tiene pronunciamientos en los cuales trata el tema del reajuste mone-

tario en obligaciones puramente dinerarias y en los cuales las sentencias han mencionado estas situaciones como regidas por la justicia conmutativa en donde la equivalencia entre las prestaciones recíprocas se ve alterada por culpa de un deudor moroso, traduciéndose esto en una prestación cuyo valor real ha disminuido notablemente por factores ajenos al acreedor<sup>9</sup>.

En cuanto a la búsqueda de apoyo en el principio de la buena fe para superar esta ‘depreciación’, más de un tribunal estableció como pauta la necesidad de buscar, basándose en dicho principio, una reconstrucción equitativa, atendiendo las circunstancias de cada caso concreto.

Cazeaux-Tejerina concluyen que “En actitud respetuosa a los principios de nuestro Código Civil, por vía de interpretación sistemática, poniendo en juego otras normas del mismo... puede llegarse a un prudente reajuste, de la obligación puramente dineraria”<sup>10</sup>.

El Procurador Fiscal en el dictamen recaído en la causa ‘Eca Cine’<sup>11</sup> señaló que la acción destinada a lograr la restitución de lo pagado indebidamente en concepto de tributos tiene dos finalidades: (a) la primera está basada en el principio de derecho natural, según el cual nadie debe enriquecerse a costa de otro, “regla ética de proyección patrimonial que no solamente alcanza a las personas privadas sino también al Estado”; y (b) la otra se sustenta “... en las garantías constitucionales que alcanzan a la protección del contribuyente frente a posibles desvíos de la ley o de su aplicación”.

Añadió que en materia de devolución de tributos a los particulares se encuentra comprometido el interés público ya que “... la correcta recaudación de los tributos no culmina con el momento que se materializa el pago, sino que su presencia se prolonga en las relaciones subsistentes entre el fisco y el contribuyente en tanto no puede perderse de vista las bases éticas sobre las que debe realizar el fiscal su actividad recaudadora”.

El mismo Procurador Fiscal en el dictamen recaído en la causa ‘Arcana’<sup>12</sup> en que se debatía

8. Cazeaux, Pedro N. y Tejerina, Wenceslao, obra citada, p. 47.

9. CSJN, “Urrutia c/Prov. de Misiones”, Fallos 298:341; “Sánchez Alzaga c/Provincia de Entre Ríos”, Fallos 298:668; “Transportes del Litoral c/Prov. Entre Ríos”, LL 1974-A, p. 505.

10. Cazeaux, P. N. y Tejerina, W., obra citada, p. 51.

11. CSJN, “ECA Cine SRL”, Dictamen del 15/05/1984 y sentencia del 18/10/1984 (Fallos 306:1548).

12. CSJN, “Arcana. Orazio” del 18/03/1986, Fallos 308:283.

la cuantía de la tasa de interés a aplicar en la repetición de tributos, expresó que la finalidad de este tipo de intereses es la de resarcir al contribuyente por el daño que sufre como consecuencia de la mora del fisco en devolver un importe abonado demás por aquél, trayendo a colación el antes mencionado pronunciamiento de la Corte en “*Eca Cines*” en el cual el máximo tribunal sostuvo que la acción de repetición en general era un instituto referido “*al pago indebido, o sea, al efectuado sin causa en sentido lato, por no haberse verificado el hecho generador de la obligación*” (ver párrafo 11 del Dictamen de Arcana). Añadiendo, mas adelante que el principio de legalidad es una garantía del contribuyente y no del fisco.

## VI. Conclusiones

Sobre la base de lo antes expuesto consideramos que:

1°) La repetición de tributos indebidamente recaudados contempla un principio de justicia correctiva o constitutiva en que se debe entregar lo mismo que se quitó.

2°) En el caso de los derechos de aduana y otros tributos aduaneros que gravan la importación o exportación no es de aplicación el criterio de que la posición del Fisco debe ser privilegiada en razón de la necesidad de “asegurar el normal desenvolvimiento de las fina-

lidades del Estado” o “solventar los servicios públicos”, pues esas finalidades están protegidas por la tributación interior cuya finalidad es primordialmente fiscal, mientras que la tributación aduanera tiene un propósito principalmente destinado a proteger la política nacional en materia de regulación del comercio.

3°) Como lo expresaran los ministros de la Corte Suprema Enrique Petracchi y Jorge Bacqué en el párrafo 12 de sus votos en disidencia en el caso “Arcana”, en que se aplicaba la ley 11.683, es irrito hacer diferencias entre el Estado y el particular cuando la ley no lo hace pues, “*por ser análoga la finalidad con la que los accesorios han sido instituidos en ambas normas, la adopción de un criterio diferencial no previsto por el legislador en cuanto al alcance del resarcimiento en uno u otro caso, se revelaría falta de razonabilidad*”, lo que se hace más irritante en los casos en que rige el Código Aduanero pues su art. 809 establece que el Fisco “*devolverá directamente los importes que hubiera percibido indebidamente en concepto de tributos*”.

4°) El sentido de justicia aconseja mantener el criterio de restitución en moneda dólar estadounidense o la cantidad de pesos necesaria para equiparar ese mismo importe a fin de mantener la igualdad y consecuente efecto compensatorio de lo que se devuelve en relación con lo que se percibió.