República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-112383286-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2021-10030390- -APN-SGASAD#TFN; COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el **EX-2021-10030390- -APN-SGASAD#TFN: "COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- <u>Objeto del proceso</u>: Que se trata de resolver en autos si resulta ajustada a derecho la Resolución Nº 63/2020 (AD CLOR) dictada por el Administrador de la División Aduana de Clorinda en las actuaciones N° 13289-22262-2018, en cuanto rechaza el reclamo del pago de intereses resarcitorios por pago tardío de los estímulos a la exportación efectuado por COFCO INTERNACIONAL ARGENTINA S.A. en relación a las operaciones N° 13012EC01001441T, 13012EC01001444W, 13012EC01001442U, 13012EC01001443V, 13012EC01001449E, 13012EC01001450T, 13012EC01001451U, 13012EC01452V, 13012EC01001453W, 13012EC01001465C, 13012EC01001466D, 13012EC01001467E, 13012EC01001468F, 13012EC01001655D, 13012EC01001656E, 13012EC01001657F, 13012EC01001654C, 13012EC01001689K, 13012EC01001690C, 13012EC01001873F y 13012EC01002225U.

II.- <u>Fundamentos de la apelación</u>: Que mediante RE-2021-10029860-APN-SGASAD#TFN se presenta la actora mediante apoderado e interpone recurso de apelación ante este Tribunal contra la referida resolución. En primer lugar, efectúa consideraciones respecto a la procedencia formal del recurso y prosigue con un pormenorizado relato de los antecedentes que dieran origen a la cuestión de autos. Argumenta que el fisco no cuestionó el hecho de haber pagado los reintegros una vez vencidos los plazos legales para hacerlo y que únicamente rechaza su pago en la falta de reserva en tal sentido al momento del cobro. Cita los artículos 836 y 838 del C.A. Sostiene que los intereses se devengan desde el vencimiento del plazo que la reglamentación establece para el pago y hasta el momento de su efectivo pago o acreditación, sin requerirse la interpelación en

mora por parte del exportador. Manifiesta que no corresponde añadir otros requisitos adicionales no previstos por la norma para el devengamiento de los intereses. Considera improcedente la aplicación de normas del derecho civil cuya aplicación pretende el servicio aduanero y a tal fin cita los artículos 768, 886, 887 y 899 inc. c) del CCCN. Señala que el pago tardío de los estímulos a la exportación se realizó a través de una transferencia a la CBU del exportador sin haberse detallado en dicha acreditación el origen de los conceptos abonados, razón por la cual no se extendió recibo alguno, requisito fundamental a los fines de hacer valer el art. 899 inc. c) del CCCN. Afirma que la mora incurrida por el servicio aduanero se ha producido automáticamente y que le resulta imputable, sin ser necesaria la constitución en mora o la reserva respecto del pago de los intereses. Analiza el procedimiento previsto en la RG AFIP N° 1921/05. Señala que, si bien no existe un plazo legal general estipulado a los fines del pago de los reintegros desde el cumplido de embarque, existe un plazo legal concreto de pago desde el último control efectuado por la Aduana (20 días), plazo que culmina con las operaciones sujetas a reintegros en estado "DEVOLUCIÓN GENERADA" en el SIM. Considera, en virtud de ello, que la demora incurrida por el servicio aduanero desde el momento en que la operación se encuentra en el referido estado hasta la efectiva acreditación del importe del reintegro en la CBU del exportador, genera intereses resarcitorios de acuerdo a lo previsto en el artículo 838 del C.A. Insiste en que no resulta necesaria la constitución en mora del Fisco por parte del exportador ni la reserva en el recibo del capital ya que la mora es automática, entendiendo que el reclamo de intereses interpuesto antes del plazo de prescripción resulta legalmente procedente. Aclara que los importes debidos en concepto de intereses se liquidan en dólares y deben ser abonados por la aduana con aplicación del tipo de cambio vigente a la fecha del efectivo pago. Refiere especialmente al dictamen que sustenta la resolución aduanera (Dictamen N° 291/18). Cita otros dictámenes emitidos respecto de otras firmas cuyos fundamentos considera aplicables al caso de autos. Alude a la teoría de los actos propios respecto del cambio de criterio por parte de la Aduana. Finalmente, ofrece prueba, y solicita que se ordene a la DGA tramitar la impugnación o bien que se revoque la resolución aduanera, con costas.

III.- <u>Contestación del recurso</u>: Que mediante IF-2021-30434164-APN-DTD#JGM se presenta la representante del fisco y contesta el traslado del recurso interpuesto por la actora. En primer lugar, efectúa un breve relato de los hechos antecedentes de la cuestión y prosigue con la negativa de las afirmaciones, hechos, derecho, documentación y/o copias invocadas por la actora que no fueran expresamente reconocidos o surgieran de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas. En cuanto al fondo del asunto, comienza por citar el artículo 836 del C.A. y el art. 96 del Decreto Reglamentario N° 1001/82. En base a dichas normas sostiene que el servicio aduanero debe pagar lo que debiere en concepto de estímulos a la exportación, dentro de los 20 días de la fecha de finalización de la carga, siempre que la solicitud de pago que efectúan los administrados reúna las formalidades exigibles reglamentariamente. Cita parte del Anexo II de la RG N° 1921/2005 relativa a formalidades y requisitos a los fines del cobro de los beneficios a la exportación. Destaca que una vez cumplidas las formalidades exigidas, se produce el levantamiento de los bloqueos y se autoriza el pago del beneficio, pasando el reintegro al estado "devolución generada" y desde ese momento se computa el plazo de 20 días establecido en el Decreto 1001/82. Cita el art. 838 del C.A. Afirma que se encontraba en cabeza de la actora realizar las gestiones necesarias a los efectos de liberar el pago y que no ha probado estar en condiciones de acceder al cobro de los beneficios al momento señalado. Señala que no se ha acreditado la pretendida extemporaneidad del pago. Sostiene que cuando no hay culpa no existe mora, y por ende la obligación de que se trate no devenga intereses. Cita doctrina y jurisprudencia. Considera que la carga de la prueba recae sobra la actora quien debe demostrar que el pago fue extemporáneo. Vuelve a citar doctrina y jurisprudencia, a la vez que hace referencia a la doctrina relativa a la legitimidad y validez de los actos administrativos. Manifiesta que la recurrente nada dijo respecto de los intereses al momento de recibir el pago y cita varios Dictámenes y jurisprudencia. Esgrime que la solicitud efectuada por la actora ante el servicio aduanero no reúne el requisito de coetaneidad o simultaneidad exigido. Cita los artículos c) y d) del art. 899 del CC en su versión vigente desde el

2015. Cita doctrina en relación a la aplicación de normas del derecho civil a la materia aduanera. Cita el art. 800 del C.A. Subsidiariamente, desconoce los montos reclamados y aclara que, de proceder el pago de intereses, el mismo deberá realizarse en pesos y que para su cálculo deberá aplicarse la tasa prevista en el art. 838 del C.A. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, formula oposición a la ofrecida por la actora, hace la reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución aduanera, con costas.

IV.- Que mediante IF-2021-30433899-APN-DTD#JGM se acompañan las actuaciones administrativas Nro. 13289-22262-2018 las que se inician a fs. 1/6 con la presentación efectuada en fecha 14/12/18 por la firma COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. (antes denominada NIDERA S.A.) mediante la cual se solicita el pago de importes adeudados en concepto de intereses por pago tardío de estímulos a la exportación y se acompaña copia de la Disposición N° 138/16 (AD CAMP) de fecha 02/09/16, mediante la cual se dispone practicar la liquidación de intereses que corresponden sobre los reintegros a las exportaciones pertenecientes a otra firma. A fs. 9 se solicita el pronto despacho con fecha 25/09/19. A fs. 10 luce providencia de fecha 12/03/20 teniéndosela por presentada a la firma. A fs. 11 luce mail de fecha 26/10/20. A fs. 12 luce providencia de fecha 27/10/20 que habilita la feria fiscal extraordinaria en virtud del amparo presentado por la firma. A fs. 14 luce mail de fecha 28/10/20 indicando fechas de autorización de pago y fecha de acreditación en la cuenta del exportador. A fs. 15/16vta. luce sentencia de amparo dictada por este Tribunal en fecha 10/11/20 mediante la cual se resuelve hacer lugar al recurso y ordenar a la DGA a que en el plazo de 45 días hábiles de quedar firme la sentencia, se de trámite y resuelva el pedido de pago efectuado por la firma. A fs. 17, con fecha 12/11/20 se declara la cuestión de puro derecho y se ponen los autos para resolver. A fs. 19/20vta. luce el Dictamen N° 105/2020 (AD CLOR). A fs. 21/22vta. luce la Resolución N° 63/2020. A fs. 24/30vta. la firma inicia procedimiento de impugnación con fecha 23/01/21. A fs. 34, en fecha 22/01/21 se declara improcedente la presentación efectuada por la firma haciéndosele saber que la Res. N° 63/20 agota la vía administrativa y que contra la misma podrá interponer recurso de apelación ante el TFN.

V.- Que corresponde resolver si la resolución recurrida, mediante la cual se rechaza el reclamo del pago de intereses resarcitorios por pago tardío de estímulos a la exportación, se ajusta a derecho.

Que, en primer lugar, considero oportuno y clarificador reseñar los antecedentes de la cuestión traída a debate, en base a aquellas constancias obrantes en las actuaciones administrativas que resulten pertinentes a los fines de la dilucidación de la misma.

Que, con fecha 14/12/2018 la firma COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. solicitó el pago de los intereses resarcitorios por pago tardío de estímulos a la exportación correspondientes a las operaciones de exportación Nros. 13012EC01001441T, 13012EC01001444W, 13012EC01001442U, 13012EC01001443V, 13012EC01001449E, 13012EC01001450T, 13012EC0100145U, 13012EC010011452V, 13012EC0100145W, 13012EC01001465C, 13012EC01001466D, 13012EC01001467E, 13012EC01001468F, 13012EC010011655D, 13012EC01001656E, 13012EC01001657F, 13012EC01001654C, 13012EC01001689K, 13012EC01001690C, 13012EC01001873F y 13012EC01002225U (ver presentación y planilla obrantes a fs. 1/4 de las act. adm.).

Que, en virtud de dicha presentación, la Sección Asistencia Técnica, con fecha 28/10/2020 informó que "… *las destinaciones indicadas tienen como fecha de Autorización de Pago el 14/12/2013 a excepción de las destinaciones 13012EC01001873F y 13012EC01002225U que tienen fecha de Autorización de Pago 08/01/2014 y 09/04/2014 respectivamente, para todas las destinaciones la fecha de Acreditación en la Cuenta del Exportador es 24/04/2015. Según las Resoluciones Generales 1921/05 y 3083/11 Anexo IV –Punto 4 – Procedimientos para el pago de beneficios – las Aduanas de Registros (…)deben emitir un listado diario de las destinaciones con Autorización de Pago, para que: de corresponder y dentro del plazo de 20 días, proceda al bloqueo del pago del*

beneficio, para estos Permisos de Embarque ese paso no habría sido efectuado, no obstante la normativa establece que - dentro del plazo de 20 días de no mediar bloqueos por la Aduana de Registros, los beneficios serán acreditados en la cuenta del Exportador. Los plazos para el pago de los beneficios están establecidos por las Resoluciones Generales indicadas, esta instancia no puede establecer si corresponde abonar intereses resarcitorios y/o los importes de los mismos en los términos del art. 838 del C.A." (ver fs. 14 de las act. dm.)

Que, emitido el dictamen jurídico pertinente, con fecha 01/12/2020 se dictó la resolución aduanera aquí apelada, en virtud de la cual se resolvió rechazar el reclamo del pago de intereses resarcitorios por pago tardío de los estímulos a la exportación efectuado por la aquí actora. Ello, con fundamento en que la firma no hiciera la reserva de intereses al tiempo de recibir el monto por el capital.

VI.- Que la recurrente funda su reclamo en el entendimiento de que la demora incurrida por el servicio aduanero desde el momento en que la operación se encuentra en estado "DEVOLUCIÓN GENERADA" hasta la efectiva acreditación del importe del reintegro en la CBU del exportador, genera intereses resarcitorios de acuerdo a lo previsto en el artículo 838 del C.A. Asimismo, sostiene que la mora es automática y que no corresponde añadir otros requisitos adicionales no previstos por la norma para el devengamiento de aquellos.

Que, por su parte, la resolución aduanera funda la improcedencia de los intereses en el hecho de no haberse efectuado la reserva de los mismos al momento de acreditarse el pago de los estímulos. En adición a tales fundamentos, el fisco sostiene ante esta instancia que la firma no ha demostrado que dicho pago haya sido extemporáneo.

Que el art. 838 del C.A. establece: *"Cuando el servicio aduanero no pagare, no acreditare o no autorizare las medidas tendientes al pago o acreditación, según correspondiere, de los importes que debiere en concepto de estímulos a la exportación dentro del plazo que al efecto se hubiere establecido, tales importes devengarán, desde el vencimiento de dicho plazo hasta el momento de su pago o acreditación, un interés cuyo tasa será la que fijare la Secretaría de Estado de Hacienda de conformidad con lo dispuesto en el art. 794"*.

Que conforme lo dispuesto en el artículo citado, no caben dudas de que la falta de pago de los importes correspondientes en concepto de estímulos a la exportación genera el devengamiento de intereses por el pago fuera de término. De este modo, la mora de la DGA opera automáticamente ante el incumplimiento de su obligación, al igual que como sucede -de manera inversa- cuando el obligado al pago (de los tributos, en su caso) es el administrado (conf. art. 794 del C.A.).

Que resulta aplicable en este punto lo resuelto por la Sala "F" de este Tribunal en la Causa N° 38.361-A "Explotación Pesquera de la Patagonia S.A. (PESPASA) c/ DGA" (Sentencia del 07/02/24), en los siguientes términos: "*Tal como se interpreta pacíficamente que la mora es automática en el caso de que el administrado no abone los tributos reclamados por la Aduana dentro del aludido plazo de diez días, resulta razonable interpretar –del mismo modo y teniendo en cuenta la similar redacción de ambas normas- que la mora de la DGA también es automática en el caso en análisis, es decir cuando es el organismo estatal el que no cumple con el pago de lo debido, en el caso estímulos a la exportación-, dentro del plazo legalmente establecido. (…) cabe asimismo concluir que no resulta necesario que el exportador efectúe reserva de reclamo de intereses una vez que recibe el pago de los estímulos, que en el caso se materializa con la transferencia bancaria al CUIT informado por el exportador. En tal sentido, cabe aplicar al caso, mutatis mutandi, la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re: "Establecimientos Textiles La Suiza Industrial S.A. s/ recurso por retardo-impuesto sobre los capitales", sentencia del 27/04/93. En dicho caso, la Corte confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que había admitido la procedencia de los intereses resarcitorios cuando prospera el recurso de*

repetición, aun cuando no hayan sido objeto de petición expresa, al interpretar que según el art. 161 de la ley 11.683, la viabilidad de los accesorios no está supeditada a pedido alguno de quién solicita la devolución del impuesto, toda vez que constituye una consecuencia necesaria de la mora de la Administración, en devolver el capital que no le es propio. La Corte sostuvo que: "…del contexto del precepto legal surge manifiesto que establece pautas para determinar la oportunidad desde la cual se devengan intereses resarcitorios en los casos que deviene procedente la repetición de ciertas obligaciones fiscales, en razón de que los ingresos efectuados por los contribuyentes o responsables, son susceptibles de verificarse en forma espontánea o a requerimiento del Fisco Nacional. De ahí la distinción relativa al momento desde el cual se origina el derecho a liquidar dichos accesorios; norma que, al no contener restricción o limitación alguna, cabe entender que involucra también la viabilidad de dichos intereses, con fundamento en el principio que ellos se limitan a retribuir la privación del capital de las sumas que resultaron no adeudarse". Que conforme lo allí resuelto por la CSJN, cabe señalar que el art. 838 del C.A. también establece pautas determinativas del devengamiento de intereses, no previendo en forma alguna que se requiera la petición de su pago en forma expresa. …".

Que dicha sentencia fue confirmada por la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sentencia del 04/02/25), en la cual se agrega que: *"En el precedente de Fallos 323:1906 la Corte Suprema explicó que los artículos 838 y 794 del Código Aduanero conforman un sistema específico,"que prevé que los intereses se devenguen desde el vencimiento del plazo establecido para el pago o acreditación de estímulos a la exportación, sin necesidad de reclamo alguno por parte del exportador"*. Concluyendo, de este modo, que ésta es la interpretación más acorde al texto del artículo 838 del C.A.

Que, abona la postura antes propuesta la circunstancia de que el procedimiento previsto a los fines del pago de beneficios a la exportación es enteramente electrónico, quedando el exportador impedido de poder efectuar una reserva por el cobro de intereses con anterioridad o al momento de acreditarse en su cuenta los importes correspondientes al pago del capital.

Que, de lo antes expuesto, se concluye que efectivamente está previsto legalmente el cómputo de intereses resarcitorios como consecuencia del pago tardío de estímulos a la exportación y que el devengamiento de los mismos opera de pleno derecho, sin necesidad de efectuar reserva alguna.

VII.- Que, ahora bien, resulta necesario dilucidar en el caso, si los estímulos a la exportación correspondientes a las operaciones aquí involucradas, fueron pagados en forma extemporánea y, en dicho caso, establecer a partir de cuándo se computa el plazo de devengamiento de los intereses resarcitorios.

Que a tal fin, resulta relevante la prueba producida ante esta instancia (ver contestación de oficio vinculada mediante IF-2021-64148785-APN-SGASAD#TFN y sus archivos embebidos), de la cual, surge lo siguiente:

- Las destinaciones N° 13012EC01001441T, 13012EC01001444W, 13012EC01001442U, 13012EC01001443V, 13012EC01001449E, 13012EC01001450T, 13012EC01001451U, 13012EC01452V, 13012EC01001453W, 13012EC01001465C, 13012EC01001466D, 13012EC01001467E, 13012EC01001468F, 13012EC01001655D, 13012EC01001656E, 13012EC01001657F, 13012EC01001654C, 13012EC01001689K y 13012EC01001690C tienen como fecha de autorización de pago el **14/12/2013**;
- Las destinaciones N° 13012EC01001873F y 13012EC01002225U tienen como fecha de autorización de pago el **08/01/2014** y el **09/04/2014**;
- Todas las destinaciones, conforme las constancias SIM aportadas por la Aduana, tienen como Estado Reintegro **"DEVOLUCIÓN GENERADA"**;

- La fecha de “DESBLOQUEO” para <u>todas</u> las destinaciones es **<u>13/11/2014</u>**;
- La fecha de transferencia para <u>todas</u> las destinaciones es **<u>24/04/2015</u>**, con Estado “PAGADA” y Motivo “REINTEGRO”.

Que, conforme lo dispuesto por la Resolución General N° 3083/2011 (modificatoria de la RG Nº 1921 y sus modificatorias), vigente a la fecha de las operaciones de autos, *“Una vez levantados los bloqueos y transcurrido el plazo de VEINTE (20) días corridos asignado para la última instancia de control, el Sistema Informático MARIA (SIM) generará automáticamente las devoluciones tributarias por exportador y modificará la liquidación en estado "AUTO" a "Devolución generada", incluyendo a las liquidaciones que se hayan autorizado. El pago de las liquidaciones se efectuará directamente a través de transferencia electrónica de fondos, con acreditación en la cuenta bancaria del exportador. A tal efecto, el Sistema Informático MARIA (SIM) registrará los montos a imputar a la cancelación de las operaciones liquidadas, de acuerdo con las prioridades que establezcan las normas respectivas. Asimismo, tendrá a su cargo el control de los rechazos de las transferencias ordenadas a las CBU."* (Anexo IV 4.8. PAGO DE LIQUIDACIONES)

VIII.- Que, de este modo, en virtud de lo analizado en los considerandos precedentes, y teniendo en cuenta lo informado por la Sección Asistencia Técnica a fs. 14 de las actuaciones administrativas, la prueba producida en autos y lo dispuesto en la normativa citada, cabe concluir que le asiste razón a la recurrente en cuanto a la procedencia del reclamo en concepto de intereses resarcitorios por el pago tardío de estímulos a la exportación relacionados con las destinaciones involucradas en autos. Los que deberán calcularse a partir del día inmediato posterior a los 20 días corridos posteriores a la fecha de desbloqueo (13/11/2014) y hasta la fecha de transferencia con motivo del pago de los estímulos (24/04/2015).

IX.- Que, en cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la parte vencida. (conf. Art. 1163 del C.A.).

Por todo lo expuesto, voto por:

1.- Revocar la Resolución Nº 63/2020 (AD CLOR), dictada en las actuaciones N° 13289-22262-2018, y por lo tanto, hacer lugar al pago de los intereses resarcitorios reclamados por COFCO INTERNACIONAL ARGENTINA S.A. por el pago tardío de estímulos a la exportación. Ello, de conformidad con lo dispuesto en el considerando VIII.- de la presente.

2.- Costas a la D.G.A.

El Dr. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE:

1.- Revocar la Resolución Nº 63/2020 (AD CLOR), dictada en las actuaciones N° 13289-22262-2018, y por lo tanto, hacer lugar al pago de los intereses resarcitorios reclamados por COFCO INTERNACIONAL ARGENTINA S.A. por el pago tardío de estímulos a la exportación. Ello, de conformidad con lo dispuesto en el considerando VIII.- de la presente.

2.- Costas a la D.G.A.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.10.08 18:13:40 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.08 19:21:59 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: 2025.10.08 22:58:55 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.08 22:59:28 -03:00