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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-120360367-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Octubre de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2024-83355651- -APN-SGASAD#TFN; "BUNGE ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados "**BUNGE ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN**", expediente n.° **EX-2024-83355651- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, mediante IF-2024-83355562-APN-DTD#JGM, se presenta la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución n° RESOL-2024-572-E-AFIPADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de la Actuación EX-2023-00519464-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, mediante la cual se rechazó el reclamo de repetición promovido por el monto de $218.794,56 del Cargo N° 1896/2008 formulado en relación a la operación documentada mediante al Permiso de Embarque N° 08057EC01009325S (en adelante, el "Permiso de Embarque"), oficializado respecto de la Declaración Jurada de Venta al Exterior que había sido incluida en el Anexo I de la Resolución (ONCCA) N° 1898/2008. Se refiere a los antecedentes normativos, la impugnación realizada por la firma respecto de la normativa aplicable, y los antecedentes de la repetición.

Señala que procedió a acreditar el pago bajo protesto del capital reclamado por la AFIP-DGA respecto a una serie de cargos, entre los cuales se incluía el Cargo Aduanero aquí en discusión.

Relata que ante la evidente ilegitimidad de los actos que dieron origen al pago efectuado, se promovió, en los términos del artículo 1068 del Código Aduanero, formal reclamo de repetición por el importe abonado por nuestra mandante, bajo protesto, en concepto de capital respecto a las diferencias de derechos de exportación.

Sostiene que la Aduana limita los fundamentos de su rechazo a la -improcedente- aplicación de la limitación establecida

en el art. 1069, ap. b).1, del Código Aduanero y realiza consideraciones al respecto.

Alega la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la Ley 26351 por ordenar su aplicación retroactiva.

Considera que el registro de la DJVE bajo el régimen de la Ley 21.453 otorgó un derecho adquirido en cabeza de Bunge.

Entiende que la Resolución 1898, que resulta el fundamento de la decisión aquí recurrida, mediante la cual se hizo saber a la AFIP-DGA un listado de DJVE respecto de las cuales las empresas exportadoras indicadas no habrían acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería registrada, en los términos de la Ley 26.351 y el DR 764, es nula, ello conforme los fundamentos que expone.

Realiza consideraciones respecto de los intereses resarcitorios.

Cita jurisprudencia y doctrina. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso, se revoque la Resolución y se ordene la devolución de las sumas reclamadas con sus respectivos intereses resarcitorios, con expresa imposición de costas a cargo de la AFIP-DGA.

II.— Que, IF-2024-136260821-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado que le fue oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas objeto de la causa. Formula una negativa genérica de las consideraciones de hecho y contesta los planteos realizados por la contraria.

Señala que el servicio aduanero corroboró que el cargo en cuestión había sido objeto de un procedimiento de impugnación en sede aduanera, al amparo del SIGEA Nro. 13289-34824-2008 y resuelta con el dictado de la Res. Nº 370/2012 (AD SALO). En dicha Resolución se declaró parcialmente abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación respecto del Cargo Nro. 1896/2008, considerando el pago realizado por la firma del capital adeudado, y se rechazó la impugnación respecto de los intereses. La Resolución Aduanera dictada en el SIGEA N° 17134-971-2015 se apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación en Expte. N° 31.232-A (acumulado al principal 30869-A). En ese orden, conforme reconoce la misma firma, recayó sentencia definitiva en dicha causa el 08/4/2024, declarando la nulidad de resoluciones aduaneras varias.

Sostiene que la presente acción se pretende una vez cumplido el plazo de prescripción para repetir el importe pagado en concepto del Cargo. Asimismo, resulta manifiesta la doble vía intentada por la firma, siendo evidente que está pretendiendo la devolución de un monto pagado que fue objeto de debate en una impugnación.

Realiza consideraciones al respecto. Plantea la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad alegada por la actora.

Argumenta la improcedencia de la pretensión de la contraria.

Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme en un todo los decisorios aduaneros objeto de apelación, con expresa imposición de costas a cargo de la parte actora.

III.— Que, mediante PV-2025-33473999-APN-VOCXVII#TFN, se declara la cuestión como de puro derecho. Mediante PV-2025-46651319-APN-VOCXVII#TFN se elevan los actuados a la Sala “F”, y mediante IF-2025-119982405-APN-VOCXVII#TFN los autos quedaron en estado de dictar sentencia.

IV.— Que, la actuación administrativa involucrada -EX-2023-00519464- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI- se inició con la presentación de la aquí actora “CUMPLE INTIMACIÓN BAJO PROTESTO. ADAPTA REPETICIÓN. SOLICITA ACUMULACIÓN”, formulada en relación a la operación de exportación documentada mediante el P.E. 08057EC01009325S, ello respecto de la intimación cursada mediante resolución de fecha 26.12.22 dictada en el marco de la Actuación SIGEA 17134-971-2015.

Conforme IF-2024-00714673-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI se detalla el pago realizado por la firma, a saber:

PAGO CON LMAN

11057LMAN017460F - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 28-09-2011

MONTO EN DÓLARES 52.032,00

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 218.794,56

Mediante IF-2024-01122007-AFIP-SESUADSALO#SDGOAI se agrega –en copia- la Resolución n° 370/2012 (AD SALO), conforme la cual, el 3/4/2012 en la actuación administrativa 13289-34824-2008, el servicio aduanero resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma Bunge Argentina S.A. en relación a los cargos nros. 1889/08 al 1897/08.

En fecha 17/05/2024 se dicta la Resolución RESOL-2024-572-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, conforme la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma BUNGE ARGENTINA SA de U$S 52.032 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 1896/2008-, emitido como consecuencia del dictado de las Resoluciones de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nros. 1487/08 y 1898/2008, a través de las cuales se comunicó a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (AFIP) la nómina de las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior cuyos titulares no habían acreditado la adquisición o tenencia de las mercadería registrada, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Nº 26351 y el Decreto Nº 764/08.

V.- Que, visto ello, corresponde resolver en autos si la resolución apelada es ajustada a derecho.

En este orden, el marco de análisis consiste en determinar si correspondería acceder a la devolución peticionada por la firma aquí recurrente o por el contrario, confirmar la postura de la Aduana.

En tal sentido, cabe señalar que la cuestión a disipar tuvo su origen en la formulación del Cargo Nº 1896/2008, emitido como consecuencia del dictado de las Resoluciones de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) nros. 1487/08 y 1898/2008.

Dicha liquidación tributaria fue impugnada mediante el procedimiento correspondiente instrumentado mediante la Actuación SIGEA Nº 13289-34824-2008 y resuelto con el dictado de la Resolución Nº 370/2012 (AD SALO), bajo el argumento de declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento.

Por otra parte, la firma inició, respecto del cargo cancelado bajo protesto, el procedimiento de repetición.

Este procedimiento de repetición culminó con el dictado de la resolución apelada en autos, conforme la cual se decidió no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada con fundamento en que, en el entendimiento del servicio aduanero,

resultaba aplicable el art. 1069 inc. b) 1) del Código de rito, conforme el cual son susceptibles de repetición los pagos efectuados ante el requerimiento del Servicio Aduanero, siempre que la respectiva liquidación no hubiere sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación.

Ahondando la norma señalada, su texto reza:"*Sólo son susceptibles de repetición: a) los pagos efectuados en forma espontánea; b) los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, siempre que la respectiva liquidación: 1°) no hubiere sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación; o 2°) no estuviere contenida en la resolución condenatoria recaída en el procedimiento para las infracciones.*".

Visto ello, corresponde examinar, en primer término, el alcance del artículo 1069, inciso b), apartado 1° del Código Aduanero, que limita la procedencia de la repetición a los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, siempre que la respectiva liquidación "no hubiere sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación".

La *ratio legis* de la disposición responde a una finalidad de orden y coherencia procedimental en el marco del sistema recursivo aduanero.

En efecto, el legislador ha diseñado dos vías diferenciadas para el control de la legalidad de las liquidaciones practicadas por la Administración, a saber, el procedimiento de impugnación, de carácter eminentemente contradictorio y con vocación revisora del acto determinativo, y la acción de repetición, orientada a la devolución de pagos que, no mediando controversia previa, resulten indebidos o carentes de causa legítima.

En tal sentido, admitir la coexistencia o sucesión de ambas vías respecto de una misma liquidación importaría desnaturalizar el diseño normativo y comprometer los principios de seguridad jurídica, preclusión procesal y cosa juzgada administrativa que orientan el procedimiento aduanero.

Esta limitación no constituye, por tanto, una restricción formalista sino una derivación lógica del principio de unidad de debate, esto es, una vez que el administrado elige la vía de impugnación y somete la controversia a conocimiento de la autoridad competente, esa decisión procesal consume su derecho a replantear la cuestión mediante una repetición posterior.

En este cauce es importante destacar que el procedimiento de impugnación, por su naturaleza revisora, agota la instancia administrativa sobre la validez y cuantía del cargo aduanero, generando —una vez firme la resolución— efectos de cosa juzgada administrativa.

Esta interpretación ha sido receptada en la jurisprudencia, particularmente en el precedente "Master Trim de Argentina S.R.L." (CNCAF, 29/08/2017), donde se señaló que la promoción del procedimiento de impugnación impide posteriormente la acción de repetición, aun cuando aquél haya concluido por desistimiento, en tanto la controversia ya fue encauzada por la vía específica prevista por la ley.

Desde esta perspectiva, el art. 1069 b) 1° se erige en una manifestación del principio de coherencia procedimental del derecho aduanero, el cual exige que las controversias sigan un cauce único y definitivo, buscando preservar la autoridad de las decisiones administrativas y a garantizar la previsibilidad del sistema recursivo, evitando de este modo que el administrado, tras agotar sin éxito la vía de impugnación, intente obtener un resultado diverso mediante la repetición.

VI.- Sin perjuicio de lo hasta aquí referido, cabe señalar que la doctrina y la jurisprudencia han reconocido supuestos excepcionales en los que la repetición podría proceder —por ejemplo, cuando el pago se efectuó en cumplimiento de una resolución luego declarada nula o ilegítima por sentencia judicial firme—, pues en tales casos el fundamento de la devolución ya no se apoya en una reconsideración administrativa del cargo, sino en la eficacia restitutoria derivada del fallo jurisdiccional.

En el sub examine, los hechos revelan que la liquidación suplementaria (Cargo Nº 1896/2008) fue impugnada por la firma.

Sin embargo, previo a cualquier pronunciamiento de fondo por parte de la administración, la aquí recurrente efectuó el pago bajo protesto.

Ello motivó la resolución que declaró abstracta la cuestión de fondo, extinguiendo el procedimiento sin el análisis de los méritos de la impugnación.

Asimismo, no se debe perderse de vista que la cuestión principal a analizarse, la que se había circunscripto al contexto normativo de la Ley 26.351 y el Decreto 764/08, conforme el cual se impusieron retenciones diferenciales por no la supuesta falta de acreditación de la tenencia de mercadería por parte de las exportadoras, ha generado litigiosidad masiva resuelta favorablemente a exportadores en instancias judiciales, al constatarse falencias en la base legal de los cargos (v. gr., fallos de esta Cámara en causas conexas, Boletín de Jurisprudencia AFIP, 2023). Y es allí donde se orientó el pronunciamiento de este Tribunal respecto del Cargo Nº 1896/2008 involucrado en aquél procedimiento de impugnación.

Ahora bien, en cuanto a las circunstancias particulares de la causa, la Sala V de la Alzada ha señalado en oportunidad de fallar en la causa "CGG Trading Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Exp. 8107/2018, sentencia del 30/10/2018, que la mera iniciación de un procedimiento de impugnación no configura revisión efectiva si no se ingresa al examen de los fundamentos del reclamo, transformando el escenario en uno donde no se activa la prohibición normativa.

Entendamos, ante la ausencia de una revisión integral/sustancial del cargo, denegar la devolución importaría una violación flagrante al acceso a la jurisdicción, dejando al contribuyente sin remedio contra un pago potencialmente indebido.

Desde esta perspectiva argumentativa y a la luz de los lineamientos del citado precedente -"CGG Trading"-, las circunstancias que impiden la configuración de la cosa juzgada administrativa y permiten, en consecuencia, sortear el obstáculo de duplicidad procesal, son la existencia del pago anticipado, la abstracción subsiguiente y la falta de análisis relativo a la liquidación cuestionada.

En el caso de autos se verifica la existencia de un cargo formulado en los términos de las resoluciones ONCCA, el cual fue controvertido mediante el procedimiento de impugnación, durante cuya tramitación se dio cumplimiento a la exigencia monetaria formulada por la Aduana en relación a la operación de exportación involucrada mediante una manifestación expresa de disconformidad, adaptada a solicitud de repetición.

Conforme este cauce y sin perjuicio de que la cuestión relativa al cargo fue resuelta, más no examinada en los términos del precedente CGG Trading, la resolución apelada no se ajusta a derecho al interpretar restrictivamente el Artículo 1069, ignorando la ausencia de revisión efectiva y vulnerando garantías constitucionales.

En este orden, propongo revocar la denegatoria y declarar procedente la repetición intentada, ello por cuanto se verifica que la causa del pago fue inexistente desde su origen.

Considero que una solución contraria nos conduciría a privar a la recurrente de la repetición y equivaldría a convalidar un enriquecimiento indebido del Fisco.

Por ello, corresponde hacer lugar a la repetición intentada por la firma BUNGE ARGENTINA S.A., con más los intereses, debiendo tenerse en cuenta el pago realizado por la exportadora de la suma de $218.794,56 (equivalente a U$S52.032,00 convertidos al tipo de cambio de la fecha $4,2050), conforme las constancias obrantes en las actuaciones administrativas.

VII.- Que, en cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente por la actora, corresponde estar a lo resuelto por el Máximo Tribunal en los autos caratulados “Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA”, teniendo en consideración que la suma que la recurrente solicita que se le devuelva ha sido abonada en pesos.

VIII.- Que, en relación con la tasa de interés, teniendo en consideración los pronunciamientos de la Alzada en cuanto al tema analizado corresponde aplicar a fines solicitados la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina desde la fecha del pedido de repetición hasta la puesta en vigencia de la resolución ex MH 598/2019 (01/08/2019 hasta el 31/08/2022), a partir del 01/09/2022 aplicar la tasa de interés prevista en los artículos 4 y 6 de la resolución del ME 559/2022, y a partir del 01/03/2025 la determinada en el art. 3° de la resolución del ME 199/2025 y, en su caso, por las normativa que regule en lo sucesivo el devengamiento de tales accesorios.

IX.- Que, por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar a la devolución de la suma de **$218.794,56** en concepto de derechos de exportación abonados en demasía, a la que deberán adicionarse los intereses correspondientes hasta la fecha de su efectivo pago, de conformidad con lo dispuesto en el considerando precedente.

X.- Que, respecto de las costas del proceso, no advierto motivos para apartarme del principio general de la derrota, deben imponerse las mismas a la vencida.

Por ello, **VOTO por:**

1) Revocar la Resolución RESOL-2024-572-E-AFIPADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de la Actuación EX-2023-00519464-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI.

2) Hacer lugar a la devolución de la suma de **$218.794,56,** a la que deberán adicionarse los intereses, de conformidad con los parámetros establecidos en el presente voto.

3) Costas al Fisco.

Así lo voto.—

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

En virtud de los votos que anteceden, **SE RESUELVE:**

1. Revocar la Resolución RESOL-2024-572-E-AFIPADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de la Actuación EX-2023-00519464-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI.

2. Hacer lugar a la devolución de la suma de **$218.794,56,** a la que deberán adicionarse los intereses, de conformidad con

los parámetros establecidos en el presente voto.

3. Costas al Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, conf. art 1162 del C.A.-

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.10.29 10:36:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.10.29 13:32:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.29 13:34:29 -03:00