Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-131505579-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 27 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA - REPETICIÓN - EX-2024-127648505-APN-SGASAD#TFN "BUNGE ARGENTINA SA"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos el Vocal presidente de la Sala "E", Dr. Héctor H. Juárez y la Dra. Claudia B. Sarquis, Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación, que se encuentra vacante, encontrándose excusado el Dr. Juan Manuel Soria (INLEG-2025-127889005-APN-TFN#MEC), a fin de resolver en los autos **EX-2024-127648505-APN-SGASAD#TFN "BUNGE ARGENTINA SA".**

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

I.- Que mediante el documento IF-2024-127648396-APN-DTD#JGM se presenta la firma BUNGE ARGENTINA SA por apoderado y deduce recurso de apelación contra la Resolución Nº RESOL-2024-1145-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada con fecha 25/10/24 en la Actuación EX-2023-00511068-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, que resolvió rechazar el reclamo de repetición de la suma abonada bajo protesto por la actora en concepto de diferencia de los derechos de exportación (Cargo N° 1891/2008) correspondientes al PE 08057EC01008544U, vinculada a una de las Declaraciones Juradas de Venta al Exterior (DJVE) que habían sido incluidas en el Anexo I de la Resolución ONCCA Nro. 1898/08. Relata que las DJVE en cuestión fueron registradas por su mandante de acuerdo al régimen especial previsto en la Ley 21.453 para las exportaciones de ciertos productos agropecuarios, en cuyo art. 6º dispone que los derechos aduaneros a abonar quedarán determinados según la legislación vigente al momento del cierre de la venta al exterior, la que debe registrarse oficialmente mediante una DJVE. Manifiesta que con posterioridad al registro de las DJVE aludidas entró en vigencia la Resolución MEyP Nº 369/2007 (BO 9/11/07), que elevó al 35% la alícuota de los derechos de exportación para las operaciones de granos, lo cual implicó un aumento del 7,5% respecto de la anterior (27,5%). Que con fecha 16/01/08 entró en vigencia la Ley 26.351, que introdujo modificaciones sustanciales al sistema de la Ley 21.453, al disponer que, en el caso de incremento de las alícuotas de derechos de exportación para los productos agrícolas alcanzados por dicha ley que se produzca dentro del período comprendido entre la fecha de registro de la DJVE y la de oficialización del permiso de embarque respectivo, los exportadores debían acreditar fehacientemente la tenencia o adquisición de tales productos con anterioridad al incremento en cuestión, caso contrario tributarían la mayor alícuota entre las vigentes al momento del registro de la DJVE o de la oficialización

del permiso de embarque (arts. 1º y 2º). Asimismo, el art. 4º de la Ley 26.351 determina el alcance de su art. 1º, al extender su aplicación incluso a aquellas declaraciones juradas registradas con anterioridad a su entrada en vigencia, disposición complementada por el Decreto Reglamentario Nº 765/2008, que extendió el alcance de la norma a las declaraciones juradas oficializadas con posterioridad al 9/11/07 -fecha de entrada en vigencia de la Resolución MEyP Nº 369/2007-. Continúa relatando que por Decreto Reglamentario Nº 764/2008 se designó a la ex Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) como organismo encargado del registro de las DJVE, de fijar los requisitos para la acreditación de la tenencia o adquisición de los productos según el art. 1º de la Ley 26351 y de comunicar a la AFIP la nómina de las DJVE comprendidas en el art. 2º de dicha ley, y que en el ejercicio de esta facultad, la ONCCA emitió la Resolución Nº 1898/2008 (BO 24/7/08), en cuyo Anexo I figura la DJVE en tratamiento como una de las que no contaba con el respaldo de la tenencia o adquisición de la mercadería. Informa que su parte planteó el recurso de reconsideración previsto en el art. 84 del Decreto Reglamentario de la Ley 19.549 contra las Resoluciones ONCCA Nº 1487/08 y Nº 1898/08 (EXP: S01:0014815/2009) por considerar que éstas constituyen actos nulos, de nulidad insanable en razón de existir vicios en sus elementos esenciales. Dicho recurso fue rechazado por la Resolución MAGyP Nº 950/2012, sobre la base de que las resoluciones atacadas son meros actos preparatorios, que no pueden lesionar interés alguno de Bunge Argentina SA y por ende resultan irrecurribles tanto por la vía administrativa como judicial. Que el 22/10/12 la firma aludida solicitó la elevación del expediente a Presidencia de la Nación para el tratamiento del recurso jerárquico interpuesto en subsidio, y que habiendo vencido los plazos legales para la remisión peticionada sin que la misma haya sido cumplimentada, el 31/10/12 planteó recurso de queja ante la Presidencia de la Nación, quedando radicado el expediente en el área de Asuntos Legales y que a pesar de la interposición de un pronto despacho, el recurso sigue pendiente de resolución a la fecha de interposición del presente recurso. Menciona la existencia del litigio promovido por su parte, caratulado “Bunge Argentina SA c/ AFIP-DGA s/ Repetición” (Expte. FRO 35.131/2016) en donde se ventila una situación fáctica similar a la de marras, radicado ante el Juzgado Federal Nº 2 de Rosario-, en el cual se ordenó librar oficio a la ONCCA a los efectos de que este organismo formule explicación de los cálculos de cobertura efectuados en las Resoluciones Nº 1487/08 y Nº 1898/08, así como para que proceda a remitir las nueve (9) cajas de documentación aportadas por Bunge Argentina SA en su recurso de reconsideración. Que en la contestación efectuada por la repartición emplazada, ésta informó que las actuaciones requeridas no pudieron hallarse, pese a la exhaustiva búsqueda, y que tampoco le resultaba posible brindar los cálculos de cobertura requeridos por no contar con el citado respaldo documental. Concluye la apelante que por ende, el organismo emplazado carece de los elementos sobre los cuales arribó a la conclusión de que Bunge Argentina SA no contaba con la tenencia o adquisición de la mercadería con anterioridad al aumento de la alícuota aplicable por la Resolución Nº 369/2007; y dado que en la Resolución ONCCA Nº 1898/08 no se encuentran detallados los antecedentes de hecho atinentes a la situación específica de BUNGE ARGENTINA SA, que se omitió indicar las razones concretas por las cuales se arribó a la conclusión de incluir a la DJVE de la empresa en el Anexo I de la citada Resolución y que ésta fue dictada sin concederle a la firma la posibilidad de ser oída y de producir prueba -por lo cual no se consideró la totalidad de la documentación destinada a acredita la tenencia o adquisición de la mercadería-, se concluye que la Resolución 1898/2008 resulta nula de nulidad absoluta por carecer de causa. Que con fecha 28/9/11 su parte realizó bajo protesto el pago del Cargo Nº 1891/08, sin reconocimiento alguno de razón a los argumentos de la pretensión de la AFIP-DGA, ni de la legitimidad de las normas sobre las que se basa la misma, dado que contaba en aquel momento, y cuenta en la actualidad, con serios argumentos en contra de la validez de la Resolución Nº 1898/08. Indica que ante la improcedencia manifiesta del pago realizado por su parte, con fecha 28/12/15 promovió formal reclamo de repetición, el cual concluyó con el dictado de la resolución aquí atacada, que rechazó la devolución intentada sobre el fundamento de la limitación prevista en el art. 1069 inc. b) ap. 1 del CA, con motivo del procedimiento de impugnación iniciado previamente por ésta mediante el expediente SIGEA Nº 13289-34824-2008. Alega que el régimen consagrado por la Ley 21.453 se encontraba plenamente consolidado y que su aplicación no generaba

ninguna incertidumbre en los contribuyentes ni en el Fisco; que Bunge Argentina SA adquirió el derecho al "congelamiento" del régimen arancelario vigente al momento del cierre de la venta al exterior, en razón de haber cumplido con las condiciones y actos necesarios para ello. Se agravia de que la sanción de la Ley 26.351 trajo aparejada la modificación retroactiva de los efectos del art. 6º de la Ley 21.453 -la determinación del importe de los derechos de exportación- vulnerando los derechos adquiridos por los exportadores que registraron sus DJVE conforme con lo exigido por esta última. Que la Ley 26.351, al establecer nuevos requisitos para la fijación de la alícuota de los derechos, no puede considerarse como meramente aclaratoria de la Ley 21.453, y que su aplicación retroactiva violenta el derecho adquirido por su parte a la aplicación del régimen tributario, alícuota y base imponible vigentes a la fecha de cierre de la venta al exterior debidamente registrada ante la autoridad de aplicación, y con ello la garantía constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada. En consecuencia solicita se declare la inconstitucionalidad de la Ley 26.351, y en caso de que este Tribunal entienda que no posee facultades para pronunciarse sobre la materia, de acuerdo al art. 1164 del CA, solicita se declare también la inconstitucionalidad de esta última norma. Se agravia asimismo por la invocación del art. 1069 inc. b) ap. 1 del CA por parte del servicio aduanero al fundamentar el rechazo in límine de la repetición intentada, dado que no corresponde atenerse a la exégesis literal de la norma, en atención a las circunstancias del caso, sino indagar el motivo perseguido por el legislador mediante su dictado, que en definitiva es evitar que el particular que ya ha ejercido su defensa en el marco del procedimiento de impugnación o del procedimiento para las infracciones pueda reabrir un nuevo debate sobre el fondo de una obligación aduanera mediante la promoción del procedimiento de repetición "…de modo que la resolución que finalmente recayó en los mismos no puede ser nuevamente revisada en un nuevo procedimiento sin mengua de la estabilidad que necesariamente deben tener los actos firmes de contenido jurisdiccional", tal como surge de la Exposición de Motivos. Aduce que del mencionado texto se desprende la condición de que los procedimientos previos hayan culminado con el dictado de un acto jurisdiccional sobre la procedencia de la obligación, lo cual no aconteció en los hechos, toda vez que en el proceso de impugnación iniciado por BUNGE ARGENTINA SA no existió revisión alguna del cargo reclamado, dado que el mismo fue abonado bajo protesto por la apelante, al solo efecto de impedir su suspensión en el registro y sin formular expreso desistimiento de la impugnación formulada, tras lo cual la DGA emitió resolución en la que declaró abstracta la cuestión, sin expedirse acerca de la legitimidad del cargo en análisis. Por último solicita que, a los fines de calcular los intereses resarcitorios contemplados en los arts. 811, 812 y concordantes del CA, se ordene la aplicación de una tasa de interés positiva, que no resulte inferior a la tasa de inflación publicada por el IPC, desde el mes de promoción de la demanda hasta la fecha de efectivo pago. En su defecto, solicita se aplique la tasa pasiva promedio publicada por el BCRA, pero sólo para el caso que esta resulte, para el lapso indicado, superior a la reconocida por la Resolución 3/2024 y sus modificatorias. En tal sentido, peticiona que se declare inconstitucional o inaplicable al caso la tasa de interés mensual de 0,5% prevista en el art. 4 de la Res. N° 314/2004 MEyP, vigente hasta el 31/07/19, la aplicable por Res. Nº 598/2019 del ex Mtrio. de Hacienda, por Res. MECON Nº 559/2022 y por Res. MECON N° 3/2024, dado que éstas no constituyen un razonable resarcimiento por la privación del uso del capital en el tiempo que estuvo bajo el poder del Fisco. Formula reserva de solicitar la devolución del importe repetido en dólares estadounidenses, para el caso de que la Corte Suprema revierta su doctrina sentada en el precedente "CENCOSUD SA". Cita jurisprudencia de este Tribunal, de la CNCAF y de la CSJN. Acompaña prueba documental, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que por el IF-2025-23022915-APN-DTD#JGM se presenta el Fisco Nacional y contesta el traslado que le fuera conferido. Niega los hechos y el derecho invocado por la actora, como así también toda pieza documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas que acompaña a estos autos. Expresa que mantiene los argumentos esgrimidos en la resolución aduanera atacada, a los que se remite en honor a la brevedad. Manifiesta que la actora plantea en esta instancia la inconstitucionalidad de la Ley 26.351 y

de la Resolución MEyP 314/2004 pese a reconocer que en virtud del art. 1164 del CA el Tribunal Fiscal de la Nación tiene vedado expedirse sobre dicha cuestión. Que incluso para los casos en los que exista pronunciamiento de la CSJN en el cual se declare inconstitucional una ley tributaria o aduanera y sus respectivas reglamentaciones, el TFN podrá aplicar la misma interpretación sólo si se trata de la misma situación jurídica que la ventilada en éstos. Que el recurrente podía optar por iniciar demanda contenciosa al efecto de sortear el impedimento que surge del citado art. 1164 CA. Cita el fallo plenario "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA" de fecha 26/4/22 como fundamento de su postura. En cuanto al fondo del asunto, expresa que si bien la Ley 21.453 fue sancionada con la finalidad de dotar de previsibilidad a la actividad de los exportadores, fijando una modalidad que les permitía saber con certeza los costos de los negocios a concretar en el exterior, en la práctica, ante la inminencia de un aumento de las alícuotas de los derechos de exportación sobre las mercaderías agrícolas alcanzadas por la mencionada norma, se daba un aumento significativo del registro de DJVE por los exportadores, incluso sin contar aún con la tenencia de los productos agropecuarios, con el objeto de tributar la alícuota menor en perjuicio del Fisco Nacional. Que con el dictado de la Ley 26.351 se aclara y complementa el espíritu de la Ley 21.453, con la finalidad de prevenir estos abusos y en aras de salvaguardar los principios de uniformidad en la carga tributaria y de indisponibilidad del crédito fiscal. Que la Ley 26.351 coloca expresamente en cabeza de los exportadores la carga de la prueba en cuanto a la acreditación de la tenencia o posesión de la mercadería al momento de oficializarse la respectiva destinación de exportación. Que la apelante no acreditó tal extremo, y por ende fue incluida en el listado del Anexo I de la Resolución ONCCA 1898/2008, que es el fundamento del cargo abonado por Bunge Argentina SA, cuya repetición fue solicitada por ésta y rechazada mediante la resolución aquí atacada. Destaca que es evidente que la actora pretende interponer un recurso de repetición en sede aduanera en clara contradicción con lo reglado por el ordenamiento jurídico, concretamente en el art. 1069 inc. b) ap. 1 del CA, norma que resulta suficientemente clara sobre la materia. Plantea la extemporaneidad del reclamo de intereses por la apelante, y para el caso de que la misma no prospere, subsidiariamente solicita la aplicación de los arts. 811 y 812 del CA. Asimismo, solicita en subsidio que, de hacerse lugar a la repetición intentada, se aplique la doctrina emanada del precedente "Cencosud SA". Ofrece como prueba las Actuaciones Administrativas SIGEA 17134-975-2015 en formato digital así como el Expediente Electrónico EX-2023-00511068-AFIPDVMENT#SDGCTI, los que acompaña en autos y formula reserva del caso federal y solicita se rechace la pretensión de la actora y se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que mediante PV-2025-123804023-APN-VOCXV#TFN se elevan los autos a la Sala "E" y por IF-2025-131023589-APN-VOCXV#FN se dicta el llamado de autos a sentencia.

IV.- Que las Actuaciones SIGEA N° 17134-975-2015 se inician en fecha 28/12/15 con la solicitud de repetición de una serie de cargos aduaneros -entre ellos el aquí cuestionado- presentada ante la División Aduana de San Lorenzo por la firma BUNGE ARGENTINA SA (fs. 1/12). A fs. 46 el servicio aduanero intima a la nombrada a desdoblar el reclamo por cada una de las destinaciones involucradas. A fs. 74 se rechaza la revocatoria planteada por la presentante.

Que el Expediente Electrónico EX-2023-00511068-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI se inicia con la presentación realizada por el mandatario de BUNGE ARGENTINA SA, por la que cumplimenta bajo protesto la intimación cursada y adapta el reclamo de repetición, tramitando por el presente el importe correspondiente al PE 08057EC01008544U. A continuación constan los sucesivos pases de las actuaciones entre los sectores pertinentes. Posteriormente se agrega informe de pago (IF-2024-03112657-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI) del que surge que la firma BUNGE ARGENTINA SA abonó en concepto de derechos de exportación por el Cargo 1891/2008 AD SALO correspondiente a la destinación 08057EC01008544U el monto en dólares estadounidenses 319.320 con fecha 28-09-2011, al tipo de cambio 4,205 lo que resulta en la suma de pesos 1.342.740,60 a través

de la Liquidación Manual 11057LMAN017454X. Seguidamente consta la providencia PV-2024-03463980-AFIP-ADSALO#SDGOAI que tiene por tempestivamente promovido el recurso de repetición y por aportada la prueba documental, deniega la restante prueba ofrecida por improcedente y pasa los autos para resolver. A continuación se dicta la RESOL-2024-1145-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI que rechaza in límine la solicitud de devolución intentada por BUNGE ARGENTINA SA, obrando la respectiva cédula de notificación y el Formulario F4 acompañado por la actora mediante la presentación en la cual comunica que ha interpuesto recurso de apelación ante este Tribunal.

V.- Que corresponde resolver en autos si la Resolución mediante la cual la Aduana de San Lorenzo rechaza la repetición peticionada por firma BUNGE ARGENTINA SA en concepto de derechos de exportación abonados en demasía con fecha 28/9/11 con relación al Permiso de Embarque Nº 08057EC01008544U se ajusta a derecho.

VI.- Que a dichos fines, en primer término cabe señalar que mediante la citada Resolución ONCCA Nº 1898/2008 se había informado a la Aduana, en lo que aquí importa, que la firma recurrente no había acreditado la tenencia de la mercadería amparada por las DJVE Ley 21453.

Que resulta procedente señalar que la Ley 21.453 (BO 11/11/76) en su art. 6º estableció que a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de la mercadería a que dicha ley se refiere (productos agrícolas), serán aplicables los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible vigentes a la fecha de cierre de cada venta.

Que consecuentemente cuando se trata de exportaciones a consumo de productos de origen agrícola, el hecho imponible acaece al producirse efectivamente la exportación conforme lo establece el Código Aduanero, pero en virtud de lo dispuesto en el art. 6 de la Ley 21.453, el régimen tributario aplicable debería ser el de la fecha de cierre de venta de tales productos.

Que, luego del dictado de dicha ley y bajo el título “Aclaración de la Ley nro. 21.453. Alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios”, se dictó la Ley 26.351 (BO 16/1/08) en la que en el art. 1º se dispuso que, cuando se produjera un incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios alcanzados por las disposiciones de la Ley 21.453 en el período comprendido entre el Registro de la DJVE y el de la oficialización del permiso de embarque con que se documente la exportación de la mercadería amparada por las referidas Declaraciones Juradas, los exportadores deberían acreditar de modo fehaciente la tenencia o, en su caso, la adquisición de tales productos con anterioridad al aludido incremento. Asimismo, agregó que, quienes no cumplieran con los requisitos establecidos por la autoridad de aplicación (la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos) para el cumplimiento del art. 1º deberían tributar la mayor alícuota en concepto de derechos de exportación entre las vigentes a la fecha de registro de las DJVE y las vigentes a la fecha de oficialización de las respectivas destinaciones de exportación, disponiendo en el art. 4º la aplicación retroactiva a las DJVE que hubiesen sido registradas con anterioridad a su entrada en vigencia.

Que con fecha 12/5/08 se dictó el Decreto Nº 764/08 (BO 13/5/08), en el que se estableció que las disposiciones de la ley 26.351 serían aplicables a las operaciones de ventas al exterior debidamente registradas en los términos de la ley 21.453, cuando la oficialización de las respectivas destinaciones de exportación fuera posterior al 9/11/2007, disponiéndose asimismo en el art. 3º que la ONCCA (creada por Decreto 1067/2005) sería la encargada de llevar el registro de las DJVE a las que se refiere la ley 21.453 y de dictar la normativa correspondiente para establecer los requisitos necesarios para acreditar los extremos a que alude el art. 1º de la ley

26.351 e informar a la AFIP las DJVE comprendidas en el art. 2º de la misma.

Que en los términos del Decreto 764/2008, la ONCCA dictó la Resol. 543/2008 (BO 30/5/08) por la que estableció el procedimiento para acreditar la tenencia o adquisición de la mercadería en los términos del art. 1º de la ley 26.351.

Que la ONCCA dictó las Resoluciones Nº 1487/2008 y Nº 1898/2008, por las cuales se informó a la AFIP cuáles eran las DJVE que debían tributar una alícuota mayor en concepto de derechos de exportación en virtud de no haberse acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería registrada en los términos de la ley 26.351 (Anexo I) y aquellas DJVE que sí la acreditaban (Anexo II).

Que con fundamento en las Resoluciones ONCCA Nº 1487/2008 y Nº 1898/2008, la DGA formuló el Cargo N° 1891/08 aquí involucrado, impugnado por la actora mediante la Actuación SIGEA Nº 13289-34824-2008, que concluyó con el dictado de la Resolución Nº 370/2012 (AD SALO), por la cual declaró abstracta la cuestión de fondo, en atención al pago realizado por la impugnante, e intimó al pago de los respectivos intereses.

VII.- Que sentado lo que antecede, resulta procedente analizar el agravio de la actora referido a la ilegitimidad de la Resolución ONCCA Nº 1898/08.

Que para ello corresponde determinar la naturaleza jurídica de la mencionada resolución, es decir si se trata de un acto administrativo o de un mero acto preparatorio. A dicho efecto cabe definir, en primer término, al "acto administrativo" como una declaración proveniente de un órgano estatal, emitida en ejercicio de la función materialmente administrativa y caracterizada por un régimen administrativo propio, típico del Derecho Público, que genera efectos jurídicos individuales directos con relación a los administrados destinatarios del acto (cfr. Cassagne, Juan Carlos, Derecho Administrativo, Lexis Nexis – Abeledo Perrot, Bs. As., 2006, p. 110, Tomo II, 8va. edición actualizada).

Que la Sala III de la Excma Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en los autos "Virreyes Agropecuaria S.A. (TF 25.002-A) c/DGA", sentencia del 14/11/08, en los que se hizo lugar al dictado de una medida cautelar a favor de la firma exportadora, ha sostenido la caracterización de las resoluciones de la ONCCA como actos administrativos y haciendo referencia a la Resol. 1487/08, expresó que *"la mentada resolución no es sino un acto administrativo de alcance particular que posee efectos jurídicos directos sobre una pluralidad de sujetos, estos son aquellos exportadores incluidos en los anexos I –donde se encuentra la actora- y II" (considerando IX)"* (la cursiva me pertenece).

Que en lo que a esta cuestión respecta, a la fecha, existe numerosa jurisprudencia en la que se ha considerado que la Resolución ONCCA 1898/08 (y su similar 1487/08) constituyen verdaderos actos administrativos. Así lo ha sostenido, por ejemplo, la Sala II de la Excma CNACAF en las causas "Lartirigoyen y Compañía SA c/EN – M° Economía – ONCCA- Resol 1487/08 y 5581/10 y otros s/ proceso de conocimiento", Expte. N° 15294/2011 del 6/5/2014; "Curcija S.A. c/ EN-ONCCA-Resol. 25 1487/08 s/ Proceso de conocimiento", Expte. N° 22848/2009, sent. 12/7/2018; "Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIyA c/EN - Mº Economía y F - Resol. 1487/08 3451/09 y otro s/proceso de conocimiento", Expte. N° 7463/2013, del 5/9/2019; la Sala III CNACAF en las causas "MSU SA c/EN- Ley 26351-ONCCA-Resol 543/08 (S01:109894/09) s/ Proceso de Conocimiento", Expte. N° 3 35644/09, del 18/2/2015, y la Sala IV, "Oleaginosa Moreno Hnos. SACIFI y A c/EN - Mº Economía - ONCCA - Resol. 1898/08 y 5431/10 s/proceso de conocimiento", Expte. 25716/2011, sentencia del 18/8/2016; y "LDC Argentina SA c/EN- Ministerio de Agricultura Ganadería y Pesca y otro S/ Proceso de Conocimiento", Expte N° 13621/15, sentencia del 27/11/2018, debiendo aclararse que las mencionadas sentencias se encuentran firmes,

toda vez que la CSJN declaró inadmisibles los recursos extraordinarios interpuestos por el Estado Nacional.

Que asimismo la Procuración de Tesoro de la Nación en el Dictamen IF-2017-35766568-APN-PTN del 29/12/2017, sostuvo que la Resolución 1898/08 involucrada en autos *"...no es calificable como un mero acto preparatorio, sino como un acto administrativo que constata determinados hechos que, a la vez, servirán para que el exportador y la Administración Nacional de Aduanas apliquen la alícuota que corresponda tributar en materia de derechos de exportación de productos agropecuarios (conf. Ley N° 26.351, arts. 1° y 2°)"* (el destacado me pertenece).

Que teniendo en consideración lo antes expuesto, cabe señalar que la Resolución Nº 1898/08 constituye un acto administrativo dictado por la ONCCA (Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario), creada a través del Decreto Nº 1067/2005 como organismo descentralizado, con autarquía económico financiera y técnico administrativa y dotado de personería jurídica propia, en el ámbito del derecho público y privado, en jurisdicción de la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos del Ministerio de Economía y Producción (art. 1º Dec. 1067/2005).

Que la Resolución Nº 1898/2008 ha sido dictada en ejercicio de las funciones encomendadas legal y reglamentariamente (art. 3º de la ley 26.351, art. 3º del Decreto 764/08 y arts. 12 y 13 de la Resolución ONCCA Nº 543/08) a tal organismo, por lo cual el efecto jurídico de este acto se alcanza directamente al particular (la aquí recurrente "BUNGE ARGENTINA SA") dado que, a través del mismo, la ONCCA le informó a la AFIP-DGA el cumplimiento o incumplimiento del requisito de la tenencia de la mercadería en los términos del art. 1º de la ley 26.351, lo que habilitó a esta última a reclamar el importe correspondiente a la diferencia entre la alícuota más baja de derechos de exportación y la más alta en aquellos casos en los que se consideró que no se había acreditado la tenencia de la mercadería amparada por las DJVE involucradas en la causa.

Que en autos la recurrente sostiene enfáticamente la ilegitimidad de la Resolución Nro. 1898/2008 de la ONCCA, invocando que para el dictado de la misma, la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario no efectuó un análisis pormenorizado de la situación de hecho de cada exportador, violando de este modo elementales derechos de la firma.

Que respecto a esta cuestión nuestro Tribunal de Alzada (la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal), se ha expedido en causas similares a la presente, en diversas oportunidades declarando la nulidad de las Resoluciones ONCCA 1487/2008 y 1898/08 con relación a una serie de empresas cerealeras que, como la firma "BUNGE ARGENTINA SA", se vieron afectadas por lo informado por la ONCCA, echando por tierra la presunción de legitimidad de las resoluciones mencionadas.

Que la Sala III de la CNACAF, con fecha 19/03/2009, en los autos caratulados "Tomás Hnos. SA c/Estado Nacional - ONCCA -Resol 1487/08 s/amparo Ley 16.986" hizo referencia a que tipo de documentos deben ser considerado válidos para demostrar tenencia o adquisición de la mercadería involucrada en la causa y haciendo mención a la que exportadora había acompañado los mismos ante la ONCCA y que no habían sido analizados antes del dictado de la cuestionada Resolución 1487/2008 sostuvo que "....corresponde concluir que la incorporación de la actora en el anexo I de la resolución 1487/2008 resulta arbitraria e ilegítima en razón de la orfandad probatoria que presenta el acto impugnado…".Ley 26351-ONCCAresol 543/08 (S01:109894/09) s/Proceso de Conocimiento" y Expte nº 34.561/2009 "MSU SA c/EN-ONCCA-resol 3406/09 1487/08 s/Proceso de Conocimiento", sentencia del 18/02/2015, siguiendo el criterio expuesto en el precedente mencionado, señaló expresamente que "...cabe anotar que en litigios de ribetes similares al presente, en los que la exportadora afectada ha arrimado prueba tendiente a demostrar la tenencia, esta Sala ha afirmado que en la resolución

ONCCA Nº 1487/2008 no se han expuesto motivos concretos que permitan concluir en su falta de acreditación, máxime cuando se encuentra ínsita en la resolución impugnada una pretensión tributaria cuya configuración en cada caso debe demostrar el propio organismo de control. Es por esa razón que tampoco puede, lisa y llanamente, admitirse el planteo por el cual la ex ONCCA pretende oponer la presunción de legitimidad del acto administrativo".

Que, asimismo, más recientemente, en los autos 59415/2012 "CARGILL SACI c/ EN-M AGRICULTURA GYP-RESOL 928/12-ONCCA-RESOL 1413/11 Y OTRO s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", sentencia del 26/04/2022, remitiendo a los fundamentos expuestos en las causa Nº 16652/08, "Tomas Hermanos S.A. c/ EN-ONCCA – Resol 1487/08 s/ Amparo" del 19/03/09; causa Nº 35644/09, "MSU SA c/ EN-Ley 26.351-ONCCA-Resol 543/08 s/ proceso de conocimiento" y su acumulada Nº 34561/09 "MSU SA c/ En-ONCCA-Resol 3406/09 y 1487/08 s/ Proceso de conocimiento", del 18/02/15; causa Nº 35244/09 "Nidera SA c/ ONCCA Resol 1487/08, 1898/08, 4773/09 y otros s/ Proceso de conocimiento" del 31/03/15; causa Nº 40156/2015 "Molinos Cañuelas SACIFIA (TF 30971-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo" del 07/04/16; y causa Nº 21881/2009, "Noble Argentina SA c/ EN-ONCCA Resol 2463/09 s/ Proceso de conocimiento" del 16/03/17, por tratarse de causas sustancialmente análogas la Sala III CNACAF destacó que: "*...este Tribunal ya ha declarado, en diversas oportunidades, la nulidad de las resoluciones ONCCA 1487/2008 y 1898/08, por medio de las cuales el organismo mencionado notificó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) los exportadores de productos agropecuarios que contaban con la mercadería registrada para la exportación en los términos de las Leyes 21.453 y 26.351... En tal sentido, cabe señalar que en los precedentes mencionados se sostuvo que la presunción de legitimidad de las mencionadas resoluciones no podía ser mantenida, puesto que no se hallaba explicitada la motivación ni los antecedentes de hecho referidos a la situación singular de la parte actora. En este sentido, se indicó que sólo se encontraba expresada de modo general la falta de acreditación de la adquisición o tenencia de la mercadería registrada para exportación por parte de los exportadores incluidos en el Anexo I"* (el destacado me pertenece).

Que la Sala II de la Excma CNACAF, en la causa "Lartirigoyen y Compañía SA c/EN – Mº Economía -ONCCA-Resol. 1487/08 y 5581/10 (S01255788/10) y otros s/ proceso de conocimiento", con fecha 06/05/14 confirmó la sentencia dictada en primera instancia y sostuvo que "...la incorporación de la sociedad actora en el Anexo I de la Resolución Nº 1487/08 resulta arbitraria e ilegítima en virtud de la orfandad probatoria que presenta el acto impugnado y la falta de impugnación concreta, precisa y objetiva de las defensas y la prueba aportada por la accionante (v. en idéntico sentido el fallo de la Sala III de este Fuero, in re: "Tomás Hermanos S.A. c/ EN-ONCCA -Resolución n° 1487/08- s/ amparo ley 16.986 causa 16.652/08 ya cit.)".

Que la Sala IV de la Excma CNACAF, en la causa 25.716/2011/CA1: "Oleaginosa Moreno Hnos. SACFI y A c/ EN – Mº Economía-ONCCA–Resol 1898/08 y 5431/10 s/ proceso de conocimiento", sentencia del 18/08/2016, confirmó la sentencia dictada en primera instancia en cuanto declaró la nulidad de las resoluciones Nº 1898/08 y Nº 5431/10 dictadas por la ex ONCCA, destacando que no existían datos concretos que permitiesen concluir en la falta de acreditación "…máxime cuando se encuentra ínsita en la resolución impugnada una pretensión tributaria cuya configuración en cada caso debe demostrar el propio organismo de control" .

Que la Sala I de la Excma. CNACAF, en la sentencia del 12/07/2022, dictada en la causa 1672/2015 "MOLINO CHACABUCO c/ EN-MTRIO. DE AGRICULTURA GANADERIA Y PESCA s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", remitiendo al criterio expuesto en sentencias dictadas por la Sala III, resolvió declarar la nulidad de la Resolución ONCCA 1898/2008.

Por último, cabe resaltar que muy recientemente, la Sala II de la Excma. CNACAF, en la causa Nº 25247/2023

"GEAR SAAICFI" (TFN 31.637-A), sentencia del 10/11/2023, resolvió confirmar en todos sus términos el pronunciamiento dictado por este Tribunal Fiscal con fecha 9/11/2022, en cuanto éste revocó una resolución aduanera que rechazaba la impugnación de cargos fundados en la Res. ONCCA Nº 1457/2008, en la inteligencia de que *"…corresponde hacer extensivo al caso el criterio pacífico expuesto por la jurisprudencia de la Alzada, al considerar la nulidad y la ilegitimidad de las Resoluciones ONCCA 1898/2008 y 1487/2008…"* en una considerable cantidad de procesos que versaban sobre idénticas situaciones jurídicas a la que se ventila en los presentes autos (el destacado me pertenece). Dicho decisorio de Alzada se encuentra actualmente firme, en razón de haberse rechazado por interlocutorio de fecha 16/2/24 el recurso extraordinario planteado contra el mismo por el Fisco Nacional.

Que de conformidad a los argumentos expuestos por las partes en los presentes autos y las constancias obrantes en los mismos -ver contestación del oficio cursado al MAGyP agregado a estos autos en el RE-2024-127465654-APN-SGASAD-TFN-, considero que corresponde hacer extensivo al caso el criterio pacífico expuesto por la jurisprudencia de la Alzada, al considerar la nulidad y la ilegitimidad de la Resolución ONCCA Nº 1898/2008 por carecer de motivación, de conformidad con los argumentos esgrimidos por la actora, los que resultan acertados.

Que de los antecedentes del caso resulta que la Aduana para dictar la resolución apelada, por la que se rechaza la restitución de la suma abonada por la actora respecto al PE 08057EC01008544U se limitó a considerar lo informado por la ONCCA en la cuestionada Resolución Nº 1898/2008, sin corroborar los argumentos vertidos por la apelante en su escrito al iniciar el procedimiento de repetición en sede aduanera, sobre la tenencia y/o adquisición de la mercadería involucrada; en consecuencia, y toda vez que este Tribunal no cuenta con los elementos necesarios para convalidar los fundamentos en los que la Aduana basó la resolución apelada, no cabe más que revocar la resolución apelada, con costas al Fisco Nacional.

VIII.- Que a mayor abundamiento y teniendo en consideración las limitaciones impuestas por el art 1164 del CA, cabe mencionar que la CÁMARA FEDERAL DE APELACIONES DE CÓRDOBA, Secretaría Civil II- SALA B en los autos "COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. c/ ENA - AFIP-DGA s/ ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE DERECHO", sentencia de fecha 16/05/2014 -que ha quedado firme al haberse declarado inadmisible el recurso extraordinario- sostuvo: "...el régimen implementado por la Ley 26.351 implica una modificación de lo establecido por la Ley 21.453. Esto es así, en virtud de que como se expuso, en ésta última se estableció en su art. 6º que a los fines de la liquidación se tendrá en cuenta el régimen tributario vigente a la fecha de cierre de venta, sin otros recaudos más que los establecidos en la propia norma (en lo relativo a la presentación de la DJVE ante la autoridad de aplicación y el plazo prescripto), por lo que considero que la Ley 26.351 no es meramente aclaratoria de la Ley 21.453, sino que por el contrario impone un nuevo sistema -aunque aquí no cuestionado- que impide que se aplique con anterioridad a su vigencia retroactivamente, por los derechos que vulnera". Agregó que "... cabe concluir que el objetivo de la Ley 21.453 consistente en la previsibilidad por parte del exportador y comprador de la carga fiscal que deben afrontar, se ve afectado por la aplicación retroactiva de la Ley 26.351. Entiendo que es así, ya que las partes al regirse por la Ley 21.453, concretaron las operaciones considerando que sus costos tributarios quedaban fijados al momento de cerrar la venta, en consecuencia, si por la aplicación retroactiva de la Ley 26.351 se aplican las alícuotas incrementadas, el fin perseguido por la Ley 21.453, cual era que las partes sepan al momento de cerrar la operación la suma a pagar en concepto de tributos, pierde su eficacia y razón de ser" y con fundamento en todo ello consideró que "...corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 4º y 5º de la Ley 26.351 y art. 2 del Decreto Nº 764/2008 en cuanto establecen la aplicación retroactiva de sus disposiciones".

IX.- Que resta considerar el agravio de la accionante, consistente en la inexistencia de revisión de la liquidación aduanera que dio origen al cargo de marras en el marco del procedimiento de impugnación iniciado por BUNGE

ARGENTINA SA, que tramitó bajo la Actuación SIGEA Nº 13289-34824-2008, el cual adelanto que tendrá favorable acogida.

Que la actora en su escrito de apelación indica que si bien inició procedimiento de impugnación por el Cargo Nº 1891/2008, el mismo ha sido abonado con anterioridad a que el servicio aduanero se pronunciara a su respecto, por lo que declaró abstracta la cuestión de fondo e intimó al pago de los intereses mediante la Resolución Nº 370/2012 (AD SALO).

Que el art. 1069 del CA dispone que: *"Solo 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"*.

Que en la Exposición de Motivos del Código Aduanero se señala que en el art. 1069 se establece una limitación en cuanto a la procedencia de la repetición de las cantidades pagadas a requerimiento del servicio aduanero, aclarando que en tales supuestos la repetición no es viable si la respectiva liquidación, en lo que aquí interesa, hubiera sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación. Se indica que la razón de dicha limitación estriba en que en tales casos, el contribuyente ya ha discutido la procedencia del requerimiento del Fisco en el curso del procedimiento indicado, donde pudo ejercer su derecho de defensa, de modo que la resolución que finalmente recayera no podría ser nuevamente revisada en un nuevo procedimiento.

Que de la copia de la mencionada Resolución Nº 370/2012 (AD SALO) resulta que el importe cuya devolución solicita la recurrente, le fue oportunamente requerido a ésta por la Aduana mediante el Cargo Nº 1891/08, contra el que dicha parte inició procedimiento de impugnación, en el marco del cual procedió a su cancelación bajo protesto con anticipación a que el servicio aduanero realizara cualquier tipo de revisión respecto del mismo, motivando que el Administrador de la Aduana de San Lorenzo declarara abstracta la cuestión de fondo que originó la interposición del recurso de impugnación, toda vez que BUNGE ARGENTINA SA abonó voluntariamente el monto originario del cargo impugnado, entre otros.

Que a mayor abundamiento, cabe señalar lo dispuesto en el art. 1065 del CA, en relación a que en procedimiento de impugnación el administrador deberá dictar resolución *"...confirmando, modificando o revocando el acto que hubiera sido objeto de impugnación"*, lo que no ocurrió en este caso, ya que por Resolución Nº 370/2012 el Administrador de la División Aduana de San Lorenzo resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo.

Que por último, cabe aclarar que asiste razón a la actora sobre la inaplicabilidad al presente caso del criterio sostenido por la Sala IV de la CNACAF en la sentencia de fecha 29/8/17 dictada en la causa Nº 16105/2017 "MASTER TRIM", alegado por la demandada en su contestación del recurso, en atención a lo decidido en una fecha más reciente por esta misma Sala en los autos caratulados "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS SA" (Expte. Nº 49.628/18) mediante sentencia del 26/3/19, en donde efectuó distinción entre los antecedentes de hecho verificados en ambos procesos, explicitando que *"…corresponde señalar que, en el precedente que cita el memorial de agravios del Fisco (conf. esta Sala, causa 16105/17 "Master Trim de Argentina SRL c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo", sent. del 29/8/17), el tenor de la presentación del administrado y la conducta asumida en el trámite de esa actuación no impidió a la Aduana dictar un pronunciamiento en el procedimiento reglado de impugnación. En este sentido, se hace notar que la empresa en cuestión había abonado los tributos reclamados con la sola finalidad de evitar el devengamiento de intereses -aunque sin otorgar a su pago el carácter de una garantía (cfr. art.796, CA)- y abdicó expresamente de la impugnación, lo que así se resolvió en sede aduanera. Por el contrario, en el sub examine, la parte actora abonó el capital del cargo en*

cuestión con el fin declarado de evitar una suspensión, sin formular desistimiento expreso, a la vez que mantuvo la discusión en curso sobre la legitimidad de las resoluciones del ONCCA que daban sustento a aquél -ello en el marco de la causa judicial CAF 25716/11 "Oleaginosa Moreno Hnos SACIFI y A c/ EN -Mº Economía-ONCCA-Resol 1898/08 y 5431/10 s/ proceso de conocimiento", así como la impugnación con relación a los intereses devengados. Así pues, las manifestaciones de la aquí actora en el escrito obrante a fs. 220/222, sumado a la conducta que adoptó con posterioridad, tanto en el marco de la actuación SIGEA 14517-217-2008 como en el proceso ordinario CAF 25716/11, impidieron a la Aduana inferir un desistimiento de la pretensión y definir de tal modo su situación frente a la liquidación tributaria cuestionada. Antes bien, las circunstancias relatadas condujeron al organismo a considerar inoficioso un pronunciamiento final sobre la cuestión de fondo, que se declaró abstracta en los términos ya señalados. En dicho contexto, el Tribunal interpreta que no hay motivos que justifiquen apartarse de la decisión apelada en cuanto declaró procedente el procedimiento reglado de repetición; debiéndose desestimar los agravios del Fisco..." (el destacado me pertenece).

Que en conclusión, por los motivos señalados y dado que en la sustanciación del procedimiento de impugnación en análisis no ha existido en definitiva revisión en cuanto al Cargo 1891/08, el rechazo *in limine* de las solicitudes de repetición formuladas por la recurrente, dispuesto por la Resolución RESOL-2024-1145-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI apelada en autos, carece de fundamentos.

X-. Que habiéndose realizado el pago en concepto de derechos de exportación de la destinación involucrada en pesos (según informe de pago IF-2024-03112657-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI obrante en el EX-2023-00511068-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI), dicha moneda es la que corresponde aplicar al efecto de la restitución del importe indebidamente percibido, con más los intereses del art. 811 del CA que se devenguen desde la fecha de presentación de la solicitud de repetición (28/12/15) hasta su efectivo pago.

Por ello, **VOTO** por:

1.- Revocar la Resolución RESOL-2024-1145-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI recaída en el expediente EX-2023-00511068-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI y, en consecuencia, hacer lugar a la solicitud formulada por BUNGE ARGENTINA SA de la devolución del monto abonado en demasía, el que asciende a la suma de PESOS UN MILLÓN TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL SETECIENTOS CUARENTA CON SESENTA CENTAVOS ($ 1.342.740,60) con más sus intereses devengados desde el 28/12/2015 hasta la fecha del efectivo pago (art. 811 del CA).

2.- Imponer las costas a la demandada vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**:

1.- Revocar la Resolución RESOL-2024-1145-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI recaída en el expediente EX-2023-00511068-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI y, en consecuencia, hacer lugar a la solicitud formulada por BUNGE ARGENTINA SA de la devolución del monto abonado en demasía, el que asciende a la suma de PESOS UN MILLÓN TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL SETECIENTOS CUARENTA CON SESENTA CENTAVOS ($ 1.342.740,60) con más sus intereses devengados desde el 28/12/2015 hasta la fecha del efectivo pago (art. 811 del CA).

2.- Imponer las costas a la demandada vencida.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez y la Dra. Claudia B. Sarquis -en calidad de subrogante de la Vocalía de la 14º Nominación- en virtud de encontrarse excusado el Dr. Juan M. Soria en los presentes autos (conf. art. 52 del RPTFN).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.27 14:13:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.11.27 14:32:18 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.27 14:32:43 -03:00