Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-131651553-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 27 de Noviembre de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2024-137884396-APN-SGASAD#TFN; BUNGE ARGENTINA S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **“BUNGE ARGENTINA S.A. c/DGA s/recurso de apelación”, expediente EX-2024-137884396-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el IF-2024-137884341-APN-DTD#JGM, la firma “BUNGE ARGENTINA S.A.” interpuso recurso de apelación contra la Resolución N.º RESOL-2024-1307-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el expediente EX-2023-00285143-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, que deniega la devolución de $ 2.236.719,40 correspondiente a los Cargos N.º 1999/2008, 2000/2008, 2001/2008 y 2002/2008, abonados como diferencia de tributos a la exportación por las destinaciones N.º 08057EC01009138U, 08057EC01009136S, 08057EC01009135R y 08057EC01009139V. Sostiene que la DJVE involucrada fue incluida por la Resolución ONCCA N.º 1898/2008, mediante la cual se le imputó no haber acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería conforme a lo exigido por la Ley 26.351. Contra dicho acto interpuso recurso de reconsideración (Expte. S01-0014815/2009), que resultó rechazado por la Resolución MAGyP N.º 950/2012, al considerarse que se trataba de un acto preparatorio e irrecurrible. Subsidiariamente, dedujo recurso jerárquico ante la Presidencia y, ante la ausencia de respuesta, promovió recurso de queja en 2012, el cual -pese al pronto despacho presentado en 2018- permanece sin resolución. Explica que los cargos fueron cancelados bajo protesto, en razón de que la aplicación retroactiva del marco normativo mencionado vulnera derechos de raigambre constitucional. Argumenta que la registración de la DJVE conforme a la Ley 21.453 generó un derecho adquirido, determinando el régimen tributario aplicable al caso. Señala que, luego del pago, la DGA declaró abstracta la cuestión sustantiva, pero intimó igualmente al pago de intereses resarcitorios, los cuales impugnó por considerar que se encontraban condonados. Indica, además, que la CSJN —mediante sentencia del 06/08/2020 (Expte. N.º

15.951/2017)— reconoció la procedencia de la condonación de intereses, criterio que ha sido reiterado en otros pronunciamientos. Refiere que también inició acción de repetición respecto del importe abonado bajo protesto, la cual fue rechazada por la resolución recurrida con sustento en el art. 1069 inc. b) 1 del C.A. Finalmente, peticiona que se aplique una tasa de interés que refleje adecuadamente la inflación (IPC) o, de manera subsidiaria, la tasa pasiva promedio del BCRA, en reemplazo de la prevista en la Resolución N.º 314/2004. Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- En el IF-2025-54034155-APN-DTD#JGM el representante fiscal contestó el traslado del recurso que le fuera oportunamente conferido. En primer término, sostiene que el recurso resulta inadmisible conforme lo previsto en el art. 1069, ap. b), 1 del C.A., por cuanto los cargos notificados fueron oportunamente impugnados por la exportadora ante el servicio aduanero en los términos del art. 1053 del mismo cuerpo normativo. Con carácter subsidiario, entiende que el planteo de inconstitucionalidad articulado por la apelante carece de viabilidad a la luz de lo dispuesto en el art. 1164 del C.A., citando jurisprudencia en apoyo de su postura. Asimismo, refiere que la ONCCA dictó las Resoluciones N.º 1487/2008 y 1898/2008, mediante las cuales se identificaron las DJVE respecto de las cuales las empresas exportadoras no habrían acreditado la tenencia o adquisición de la mercadería. Destaca que la finalidad de la Ley 26.351 es impedir que, ante un incremento inminente en los derechos de exportación, se registren operaciones con el propósito de tributar con una alícuota inferior, en perjuicio del Fisco Nacional. En esa línea, afirma que corresponde al administrado acreditar en forma fehaciente que poseía o había adquirido la mercadería con anterioridad al aumento de la alícuota. Por último, y también en subsidio, objeta la tasa de interés pretendida por la recurrente. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el fallo apelado, con costas.

III.- En lo que aquí concierne, por la actuación **SIGEA 17134-980-2015** el **28/12/2015** se inició el reclamo de repetición original respecto de los Cargos N.º 1999 a 2002/2008. A raíz de la intimación a readecuar la presentación en expedientes individuales, se generó el **expediente administrativo N.º EX-2023-00285143-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI**, incorporado en el embebido del IF-2025-83317492-APN-DTD#JGM, en el que tramitó la adaptación del procedimiento de repetición vinculado a los permisos de embarque N.º 08057EC01009138U, 08057EC01009136S, 08057EC01009135R y 08057EC01009139V. En el IF-2024-03880614-AFIPSEFIADSALO, la Sección Económica y Financiera certificó el pago de derechos de exportación por un total de $2.236.719,40.-, adjuntándose los comprobantes correspondientes a las liquidaciones manuales 11057LMAN017484L, 11057LMAN017489Z, 11057LMAN017505F y 11057LMAN017477N, relativa a los Cargos N.º 1999 a 2002/2008. Seguidamente, se incorporó la Resolución N.º 371/2012 (AD SALO). En la PV-2024-03900934-AFIP-ADSALO#SDGOAI, se tuvo por iniciado, de manera tempestiva, el recurso de repetición. A continuación, se dictó la Resolución N° RESOL-2024-1307-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, apelada en autos.

A través de las actuaciones administrativas **SIGEA N.º 13289-35386-2008**, incorporada en el embebido del IF-2025-108052063-APN-DTD#JGM, se llevó adelante el procedimiento de impugnación, iniciado el 18/12/2008 con el escrito presentado por “BUNGE ARGENTINA S.A.” contra los Cargos N.º 1989 a 2002/2008. Posteriormente, se incorporó el Informe Técnico N.º 121/08 (SE FVEX), junto con copia de los Cargos impugnados y sus respectivas constancias de notificación. A fs. 102/105 vta., la firma solicitó

la generación de LMAN a fin de cancelar el capital reclamado, efectuando el pago bajo protesto. En lo que aquí interesa, constan a fs. 125/128 los comprobantes de pago correspondientes a las liquidaciones manuales N.º 11057LMAN017484L, 11057LMAN017489Z, 11057LMAN017505F y 11057LMAN017477N, vinculadas a los Cargos N.º 1999 a 2002/2008. Seguidamente, se dicta la Resolución N.º 371/2012 (AD SALO), que declaró abstracta la cuestión de fondo e intimó al pago de los intereses devengados hasta la fecha de la cancelación del capital.

IV.- Mediante la PV-2025-130464347-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a Sala G, que los pasa a sentencia.

V.- Sentado lo anterior, la cuestión a resolver, en primer término, consiste en determinar si, iniciado el procedimiento de impugnación, el pago efectuado con posterioridad por el contribuyente implica, de manera implícita, la inadmisibilidad de promover una acción de repetición.

En tal sentido, la procedencia de la acción de repetición en el marco del artículo 1069 del Código Aduanero exige, para su negativa, que la liquidación objeto del pago haya sido revisada en el procedimiento de impugnación. En efecto, el inciso b) del citado artículo establece que los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero sólo son susceptibles de repetición cuando la respectiva liquidación no hubiere sido objeto de la mencionada revisión. Esta previsión normativa responde, según lo indica la propia Exposición de Motivos del Código Aduanero, a la necesidad de garantizar la estabilidad de los actos administrativos firmes de contenido jurisdiccional, es decir, de aquellos que han sido dictados con pleno ejercicio del derecho de defensa y han adquirido carácter definitivo. Sin embargo, para que opere dicha limitación a la acción de repetición, es requisito esencial que exista una resolución que haya ingresado al análisis sustantivo de la impugnación promovida por el administrado. La mera existencia de un procedimiento de impugnación iniciado no basta, por sí sola, para configurar el impedimento. Mucho menos cuando el procedimiento no ha concluido con una decisión que examine el fondo del reclamo, como ocurre en aquellos casos en que la cuestión se declara abstracta, como resultado del pago previo del cargo impugnado por parte del contribuyente.

En este contexto, el pago efectuado por el administrado bajo protesto, antes del dictado de una resolución definitiva, no puede asimilarse a un acto de conformidad ni a un reconocimiento expreso ni tácito de la deuda, y por tanto no puede cerrar la vía de revisión ulterior a través de la acción de repetición. Este criterio ha sido sostenido en forma reiterada por la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que ha señalado que ante la inexistencia de revisión sustancial en el procedimiento de impugnación, privar al administrado del acceso a la repetición importaría una restricción inadmisible al derecho a una tutela judicial efectiva. Tampoco puede pasarse por alto que el pago efectuado bajo protesto es, en sí mismo, una manifestación expresa de reserva de derechos. No puede válidamente interpretarse como una convalidación de la pretensión fiscal ni como una renuncia a la defensa articulada en sede administrativa. Por el contrario, se trata de un acto destinado a evitar mayores consecuencias negativas —como la acumulación de intereses o la ejecución fiscal— mientras se mantiene vivo el cuestionamiento sustancial de la deuda. En tal sentido, resultaría arbitrario suponer que ese pago anticipado clausura la posibilidad de revisión, más aún cuando el propio servicio aduanero omite pronunciarse sobre el fondo de la cuestión y se limita a declarar abstracto el procedimiento. Esta interpretación restrictiva, sustentada en una lectura meramente literal del artículo 1069 del Código

Aduanero, debe ceder ante la necesidad de asegurar la vigencia de los principios superiores que rigen el derecho administrativo sancionador y tributario. Entre ellos, cabe destacar el principio de verdad jurídica objetiva, que impone a la administración la obligación de revocar los actos nulos aun de oficio; el principio de razonabilidad, que exige decisiones fundadas en el caso concreto y no meramente formales; y, fundamentalmente, el principio de defensa en juicio, de raigambre constitucional, que garantiza a toda persona el acceso pleno a un pronunciamiento que resuelva sustancialmente sus planteos.

En esa comprensión del asunto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha enfatizado, en reiteradas oportunidades, que las normas deben ser interpretadas de conformidad con su finalidad y con el orden jurídico superior en el que se insertan. La legalidad formal no puede erigirse en un obstáculo insalvable para la realización de la justicia material. Más aún, debe privilegiarse una lectura que favorezca el acceso a la jurisdicción y a la revisión de los actos estatales cuando estos no han superado el estándar de validez exigido por la Constitución Nacional y los tratados internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional.

En definitiva, la acción de repetición no sólo constituye un derecho legalmente reconocido, sino que opera como una garantía del equilibrio entre las potestades fiscales del Estado y los derechos fundamentales del contribuyente. Negarla en contextos donde no se ha ejercido plenamente la revisión jurisdiccional de la pretensión implicaría consagrar un ritualismo vacío, contrario a los fines del orden jurídico.

En efecto, el importe cuya devolución se solicita corresponde al pago de los **Cargos N.º 1999 a 2002/2008** (véase los comprobantes de pago correspondientes a las liquidaciones manuales N.º 11057LMAN017484L, 11057LMAN017489Z, 11057LMAN017505F y 11057LMAN017477N a fs. 125/128 de las actuaciones administrativas **SIGEA N.º 13289-35386-2008**), los cuales fueron oportunamente impugnados y posteriormente abonados bajo protesto. A su vez, por medio de la Resolución N.° 371/2012 (AD SALO), se dispuso declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación contra los Cargos 1989/08 a 2002/08 e intimó al pago de los intereses devengados. La actora abonó bajo protesto el importe reclamado con anterioridad al pronunciamiento del servicio aduanero, que no se expidió sobre el fondo de la cuestión planteada en la impugnación, es decir, no existió revisión de la liquidación (art. 1.069 b) 1 del C.A.).

Por lo señalado, entiendo que el rechazo de la solicitud de devolución con fundamento en lo dispuesto en el art. 1.069 del C.A., carece de fundamentos. En el mismo sentido, me pronuncié en antecedentes confirmados luego por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (v. “Cofco International Argentina SA (TF 75059614-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, CAF 41.943/2023 y “Cofco International Argentina SA (TF 98947038-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, CAF 34664/2023).

VI.- Con base en los hechos descriptos, corresponde determinar, en los presentes autos, si la resolución que deniega la devolución de las sumas abonadas por la diferencia tributaria con sustento en la Ley 26.351 resulta ajustada a derecho.

Adelanto que las disposiciones contenidas en la citada ley no pueden aplicarse retroactivamente a la operación de autos, toda vez que las ventas al exterior fueron concertadas y presentadas ante la autoridad

de aplicación conforme a lo previsto en la Ley 21.453, tal como he sostenido en numerosos precedentes (BUNGE ARGENTINA S.A. c/DGA s/recurso de apelación, expediente EX-2023-40055240-APN-SGASAD#TFN, sentencia INLEG-2024-55671578-APN-VOCXIX#TFN, entre otros).

En tal sentido, la firma recurrente registró el **30/10/2007** la Declaración Jurada de Venta al Exterior N° **07 052 DJVE 2151 U** –fecha en que se encontraba vigente la Ley 21.453– respecto de las operaciones de exportación documentadas bajo los permisos de embarque N° **08057EC01009138U, 08057EC01009136S y 08057EC01009139V**, oficializados el **01/10/2008** y el permiso de embarque N° **08057EC01009135R** oficializado el **09/10/2008** (véase el embebido del IF-2025-126884353-APN-DTD#JGM).

VII.- En este punto, cabe destacar que la ley 21.453 ha innovado respecto de los aspectos temporales del hecho imponible aplicable a los derechos de exportación. De acuerdo con la ley mencionada, 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 las mercaderías, resultan de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta registrada mediante declaración jurada ante la Autoridad de Aplicación (art. 6).

VIII.- En las condiciones indicadas, no puede dejar de ponderarse que la norma fue aplicada durante más de tres décadas sin que generase controversia de ninguna especie relativa a su implementación con relación al orden general establecido en el Código Aduanero. En ese sentido, no debe obviarse que ante el rumor de un incremento significativo en los derechos que gravitan sobre el comercio exterior, las exportadoras concertaron y registraron ventas a los fines de mantener un statu quo frente a la legislación y sin necesariamente contar con la tenencia de la mercadería que habría de ser exportada.

IX.- Así las cosas, la respuesta estatal fue el dictado de la ley 26.351 (B.O. 16/01/2008) mediante la cual se establece la necesidad de acreditar de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de tales productos con anterioridad al cambio del incremento de la alícuota aplicable a los derechos de exportación. Asimismo se dispuso que, inclusive, quedaran alcanzadas por los cambios introducidos en el ordenamiento impositivo las declaraciones juradas de ventas al exterior que registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, no satisfagan los requisitos de tenencia y adquisición. A su vez, la ley 26.351 fue reglamentada por el Decreto N° 764/2008 (B.O. 12/05/2008) que dispuso que las operaciones alcanzadas por el art. 1 de la ley, serían aquellas oficializadas con posterioridad al 9/11/2007. En su correlato, se dictó la Resolución ONCCA N° 1898/2008, fundamento de la resolución aquí apelada.

X.- En esa dirección argumental, encuentro que la reforma introducida por ley 26.351 resulta violatoria del principio de retroactividad, por cuanto al disponer el aumento de la alícuota aplicable, ninguna duda cabe de que modificó los efectos jurídicos de negocios concertados y consolidados al amparo de la legislación vigente. En ese sentido, es elocuente que la exigencia incorporada por la reforma legislativa es sobreviniente e imprevisible para los responsables que declararon su posición impositiva al amparo de la ley 21.453, lesionando así derechos adquiridos y afectando la seguridad jurídica. En materia aduanera, existen numerosos tratados internacionales a los que se encuentra subordinado el régimen tributario aplicable a las importaciones y exportaciones, tal y como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), que establece como uno de los principios esenciales la irretroactividad de los

derechos de Aduana. Asimismo, el Código Aduanero establece la irretroactividad de los tributos aduaneros en los arts. 637, 639, 726 y 728.

XI.- En efecto, una lectura discreta y razonable de la ley 21.453 no permite inferir que era conditio sine qua non para consolidarlos efectos tributarios de la operación que los exportadores acreditasen fehacientemente la tenencia o la adquisición de los productos a ser exportados.

XII.- En ese marco conceptual es ostensible que la ley 26.351 implicó una modificación de los efectos tributarios hacia el pasado en detrimento de los principios de legalidad, retroactividad y seguridad jurídica, toda vez que si la responsable de la obligación tributaria decidió cerrar las ventas para exportación y registrarlas, no lo hizo siquiera en abuso de derecho, sino al amparo de un marco legal que se los permitía y reconocía las particularidades del sector involucrado. Téngase presente que quien realizó un acto lícito al amparo de un beneficio legal y teniéndolo probablemente en cuenta en el cálculo de sus legítimas ganancias, no puede ser privado del mismo por una ley posterior, sin afectar el derecho de propiedad que la Constitución garantiza. En tales circunstancias, el derecho no puede ser suprimido por una ley posterior sin agravio al derecho constitucional de propiedad. Nuestro Máximo Tribunal, ha reconocido que las leyes no pueden afectar derechos constitucionales que se encuentran incorporados al patrimonio de los administrados, adquiridos al amparo de una legislación anterior (Fallos 157:103, 152:268, 234:753, 269:259, 299:132, 310:1961).

XIII.- Al respecto, procede recordar que la competencia legislativa no es omnímoda. La potestad tributaria debe ejercer con estricta sujeción a los principios y valores constitucionales que condicionan su ejercicio. Acorde con ese temperamento, el legislador no puede establecer leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos en el pasado. La prohibición de retroactividad de la ley tributaria hace al reconocimiento de la dignidad humana entendida como autonomía o como posibilidad de diseñar un plan vital y de determinarse según sus características, ya que garantiza a los potenciales destinatarios de la norma tributaria no sean sorprendidos por un aumento retroactivo de la carga tributaria. Inclusive la protección puede hacerse extensiva frente a modificaciones intempestivas que desconozcan la confianza legítima de los administrados en la estabilidad de las reglas aplicables al ejercicio de una actividad. Es que, en definitiva, el Estado no puede ejercer la potestad tributaria con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

XIV.- En ese orden de ideas, no desconozco que los derechos constitucionales no son absolutos y pueden ser reglamentados en las condiciones de su ejercicio para satisfacer situaciones de interés público. No obstante, la ductilidad que pudiera exhibir su reglamentación en aras a la satisfacción de una situación de interés público no puede llegar al extremo de erosionar su núcleo duro, ya que el Estado no puede transformar en objeto a la persona con el propósito de resolver una situación de calamidad. Efectivamente, una medida impositiva podría resultar ilegítima aun encontrándose en condiciones de sortear un escrutinio estricto de razonabilidad, si es que en el caso en concreto exhibe posibilidad de afectar el núcleo duro de los derechos fundamentales de los particulares.

XV.- En tal comprensión del tema, recogiendo la experiencia del caso alemán como el español, se advierte que el contenido esencial de los derechos constitucionales ofrece una limitación a la discrecionalidad del legislador ordinario. Esto es especialmente claro en nuestra Constitución, ya que el principio de

razonabilidad —derivado de los arts. 28 y 33 - importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Efectivamente existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley —y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente— un contenido razonable, justo, valioso, de modo que alguien puede ser obligado a hacer lo que manda la ley o privado de hacer lo que la ley prohíbe, siempre que el contenido de aquélla sea razonable, justo y válido.

XVI.- Asimismo, la alteración de un derecho por vía reglamentaria constituye un ejercicio irrazonable de esa potestad, ya que lo priva de su esencia. Por tanto, la depuración técnica de la garantía de un contenido esencial en los derechos fundamentales representa, pues, una cuestión de primera importancia para la determinación de la regulación razonable del derecho, por cuanto la libre configuración legislativa no se concibe bajo los términos de un legibus solutus.

XVII.- En definitiva, la prevención consignada no es otra cosa que el reducto último que compone la sustancia del Derecho. El Legislador no posee una potestad absoluta, ni arbitraria, sino que en su ejercicio, para elegir, concebir y desarrollar la ley con la que regula los distintos procesos debe someterse a límites. En virtud de principios doctrinarios y jurisprudenciales sobre la materia se tiene dicho que las limitaciones así introducidas no deben restringir o reducir los derechos de tal manera o en tal medida que se menoscabe su esencia misma.

XVIII.- A la luz de las razones expuestas, encuentro que la situación de marras debe encontrarse regida por la ley 21.453, toda vez que la aplicación de la ley 26.351importaría una afectación a la sustancia de los derechos constitucionales que amparan la situación del obligado frente al ejercicio de la potestad tributaria. Esto es así, habida cuenta de que la ley 26.351 no puede ser exhibida como una ley interpretativa o aclaratoria, desde que incorpora una condición no prevista en la ley precedente, al exigir que acredite de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de los productos con anterioridad al incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios. Resulta notorio que, en vez de aclarar el fin tenido en cuenta por la ley 21.453, por el contrario, lo desvirtúa, volviendo sobre una relación jurídica constituida antes de su vigencia (nacida con el registro de la DJVE) y privándola de una de sus principales ventajas: la aplicación de la alícuota de los derechos de exportación vigentes al momento de cierre de la venta, por no cumplir con un nuevo requisito -que no estaba previsto en la ley anterior-.

XIX.- A mayor abundamiento, como consecuencia de las demandas interpuestas por una serie de empresas cerealeras con relación a las Resoluciones Nro. 1487/2008 y la 1898/2008 de la ONCCA, la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se ha expedido en diversas oportunidades echando por tierra la presunción de legitimidad de dichas resoluciones. Al respecto, en los autos “CARGILL SACI c/ EN-M AGRICULTURA GYP-RESOL 928/12- ONCCA-RESOL 1413/11 Y OTRO s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”, Expte Nro 59415/2012, sentencia del 26/04/2022, remitiendo a los fundamentos expuestos en las causas 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 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”, sent 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, la Sala III destacó que: “...este Tribunal ya ha declarado, en diversas oportunidades, la nulidad de las resoluciones ONCAA 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”. Asimismo, la Sala II de la Excma CNACAF, en la causa “Lartirigoyen y Compañía SA c/EN – Mo Economía - ONCAA – Resol. 1487/08 y 5581/10 (S01255788/10) y otros s/ proceso de conocimiento”, con fecha 06/05/2014, confirmó la sentencia dictada en primera instancia y sostuvo que “...la incorporación de la sociedad actora en el Anexo I de la Resolución n° 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 no 16.652/08 ya cit.)” y concluyó 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 refutación concreta y objetiva de las defensas y las probanzas aportadas por la accionante”. En el mismo sentido, la Sala I de la Excma CNACAF, en la sentencia del 12/07/2022, dictada en la causa 1672/2015 “MOLINO CHACABUCO c/ EN-M AGRICULTURA GANADERIA Y PESCA s/PROCESO DE CONOCIMIENTO” remitiendo al criterio expuesto en sentencias dictadas por la Sala III, sentencia del 18/08/2016, resolvió declarar la nulidad de la Resolución ONCCA 1898/2008. Asimismo, cabe mencionar que “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 del 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. 6 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 – que aunque aquí no cuestionado- 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"

XX.- En cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente por la actora, ha de ser devuelta en moneda nacional de conformidad con resuelto por la Corte Suprema en los autos caratulados "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/DGA" C1242, XLIX, toda vez que los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos.

XXI.- Sentado lo anterior, corresponde expedirme acerca de la tasa de interés aplicable al presente caso. Al respecto, observo que los artículos 811 y 812 del Código Aduanero no disponen la fórmula de cálculo de los intereses devengados a causa de importes indebidamente pagados en concepto de tributos, quedando delegado a la Secretaria de Hacienda la reglamentación y disponiendo que el monto asignado no podrá exceder, en el momento de su fijación, del doble de la que percibiere el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales. De allí se sigue que, mientras el legislador delegó a favor del ejecutivo la competencia para dotar de flexibilidad al sistema legal, el organismo administrativo perpetró que en todos los casos por venir se sufragará el 0,5 mensual de tasa de interés para los casos de repetición (Res. 841/10) sin atender al fenómeno inflacionario y desatiendo la finalidad resarcitoria de la institución bajo examen. Ante dicha situación, resulta evidente que una tasa de interés que desatiende la realidad implica un menoscabo manifiesto del derecho de propiedad y de la razón, ya que no es posible que la autoridad administrativa reciba una competencia para hacer frente a situaciones contingentes y variables y termine defiendo la cuestión mediante la imposición de un criterio férreo que, a la postre, termina actuando como un mecanismo de financiación espurio mediante la imposición de un sacrificio especial a cargo del responsable que pago tributos indebidos.

XXII.- En ese entendimiento, cabe concluir que ante la inexistencia de una norma específica de referencia y no siendo posible sustituir la discrecionalidad del legislador en los términos mencionados, no cabe otro remedio que aplicar el criterio establecido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF), en diversas sentencias, como las siguientes: Sala II, "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. (TF 36.648-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 09/02/2024; Sala III, "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.Y. (29.994-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 11/08/2022; y Sala IV, "OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 26/03/2019; entre otras.

Por todo lo expuesto, corresponde aplicar, en el presente caso, la tasa pasiva promedio mensual publicada por el Banco Central de la República Argentina desde la fecha del reclamo ante la DGA (**28/12/2015** fecha del pedido de repetición) hasta la puesta en vigencia de la Resolución ex MH N.º 598/2019 (01/08/2019 hasta el 31/08/2022). A partir del 01/09/2022, deberá aplicarse la tasa de interés prevista en los artículos 4º y 6º de la Resolución ME N.º 559/2022; y, desde el 01/03/2025, la establecida en el artículo 3º de la Resolución ME N.º 199/2025, o, en su caso, la que dispongan las normas que en el futuro la sustituyan, conforme al período de devengamiento de tales accesorios.

XXIII.- En atención a lo expuesto, corresponde revocar la resolución apelada y hacer lugar a la repetición por la suma de $ 2.236.719,40 pagados en concepto de derechos de exportación, a la que deberán

adicionarse los intereses desde la fecha de inicio de la repetición hasta la fecha del efectivo pago, conforme lo mencionado ut supra, con costas.

Por todo ello, **VOTO POR:**

1. Revocar la Resolución Nº RESOL-2024-1307-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el expediente EX-2023-00285143-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI.
2. Hacer lugar a la repetición por la suma de $ 2.236.719,40.- a la que deberán adicionarse los intereses que deberán computarse desde la fecha de inicio de la repetición hasta la fecha del efectivo pago, en los términos expuestos en los Considerandos XX, XXI y XXII.-.
3. Costas a la vencida.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al Voto que antecede.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1. Revocar la Resolución Nº RESOL-2024-1307-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el expediente EX-2023-00285143-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI.
2. Hacer lugar a la repetición por la suma de $ 2.236.719,40.- a la que deberán adicionarse los intereses que deberán computarse desde la fecha de inicio de la repetición hasta la fecha del efectivo pago, en los términos expuestos en los Considerandos XX, XXI y XXII.-.
3. Costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.26 16:30:33 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: 2025.11.26 16:36:49 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2025.11.27 19:21:46 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.27 19:23:06 -03:00