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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-139141968-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 16 de Diciembre de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2024-137886425- -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-2024-137886425- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, mediante IF-2024-137886361-APN-DTD#JGM, se presenta la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución n° RESOL-2024-1303-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de la Actuación EX-2023-00290562--AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, mediante la cual se rechazó el reclamo de repetición promovido por el monto de $2.910.797,72 del Cargo N° 2282/2008 formulado en relación a la operación documentada mediante al Permiso de Embarque N° 08057EC01003849A (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, mediante IF-2025-44218871-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. 13289-635-2009 y resuelta con el dictado de la Res. Nº 348/2012 (AD SALO). En dicha Resolución se declaró parcialmente abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación respecto del Cargo Nro. 2282/2008, considerando el pago realizado por la firma del capital adeudado, y se rechazó la impugnación respecto de los intereses. La señalada resolución se apeló ante el Tribunal Fiscal de la Nación en Expte. N° 31.205-A.

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-2025-46657301-APN-VOCXVII#TFN, se declara la cuestión como de puro derecho. Mediante IF-2025-135722487-APN-VOCXVII#TFN se elevan los actuados a la Sala “F” y quedan los autos quedaron en estado de dictar sentencia.

IV.— Que, la actuación administrativa involucrada - EX-2023-00290562- -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. 08057EC01003849A, ello respecto de la intimación cursada mediante resolución de fecha 25/11/2024 dictada en el marco de la Actuación SIGEA 17134-995-2015.

Conforme IF-2024-03848271-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI se detalla el pago realizado por la firma, a saber:

PAGO CON LMAN

11057LMAN017579Z - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 29-09-2011

MONTO EN DÓLARES 692.223,00

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 2.910.797,72

Mediante IF-2025-44209389-APN-DTD#JGM se agrega –en copia- la Resolución n° 348/2012 (AD SALO), conforme la cual, el 3/4/2012 en la actuación administrativa 13289-635-2009, 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. 2263/2008 al 2361/08.

En fecha 25/11/2024 se dicta la Resolución RESOL-2024-1303-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 692.223,00 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 2282/2008 -, 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 y en consecuencia.

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 cuestión a disipar tuvo su origen en la formulación del Cargo Nº 2282/2008, 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 13289-635-2009 y resuelto con el dictado de la Resolución Nº 348/2012 (AD SALO), bajo argumento de declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento, y se intima el pago de los intereses.

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 resolvió 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."*.

Recordemos que el fundamento de tal restricción radica en que el contribuyente no puede volver a discutir la procedencia del requerimiento aduanero en el curso del procedimiento de repetición de una cuestión revisada y respecto de la cual el administrado pudo ejercer su derecho de defensa en un procedimiento de impugnación.

En este cauce, cabe señalar que si bien el cargo formulado fue impugnado, lo cierto es que lo reclamado por el servicio aduanero también fue abonado bajo protesto por la firma, con anterioridad a que la Aduana hubiera hecho cualquier tipo de revisión al respecto.

Nótese, que mediante la referida resolución Nº 345/2012, el servicio aduanero dispuso declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación contra el cargo involucrado y exigió el pago de los intereses.

Por ello, resulta aplicable al caso de autos lo resuelto por la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el Expediente 8107/2018 "CGG Trading Argentina S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" (Sentencia de fecha 30/10/18) donde los magistrados analizaron que *"… la actora pagó el importe reclamado con anterioridad al pronunciamiento de la administración en el procedimiento de impugnación, por lo cual, no ha existido una resolución final con respecto a la revisión de la liquidación. En otras palabras, la Administración no ingresó al análisis de la impugnación interpuesta…"*, señalando que *"…El accionante decidió pagar la liquidación "bajo protesto" y desistir, de esa manera, del procedimiento de impugnación oportunamente iniciado. De esta forma no se advierte que se haya configurado el supuesto que no permite el procedimiento de repetición, esto es, la revisión de la liquidación en el marco de un procedimiento de impugnación"*. En base a ello, sostuvieron que **"***…ante la inexistencia de revisión en el procedimiento de impugnación, privar a la recurrente de iniciar el proceso de repetición importaría una flagrante violación del derecho de acceso a una tutela judicial efectiva***.".**

Bajo los parámetros señalados, se advierte que las circunstancias del caso son idénticas a las analizadas por la Alzada en el precedente citado, motivo por el cual corresponde transpolar los fundamentos vertidos por los magistrados al *casus.*

Tal como fue señalado en relación al procedimiento de impugnación, el mismo culminó en instancia administrativa con la declaración de abstracta respecto a la cuestión de fondo y se exigió el pago de intereses. Apelado el pronunciamiento en el Tribunal Fiscal de la Nación – expediente 31205-A-, en cuanto a la exigencia de los intereses, se resolvió hacer lugar al pedido de condonación de los intereses formulados por la actora.

En este orden, no habiendo sido analizada la cuestión sometida a consideración del servicio aduanero en el procedimiento de impugnación iniciado en relación a la validez del cargo n° 2282/2008, involucrado en los presentes actuados, la resolución mediante la cual se rechazó la devolución peticionada resulta huérfana de fundamento que sostenga su legalidad.

Por ello, propongo su revocación.

VI.- Resuelto lo precedente, corresponde expedirse si resulta procedente la devolución peticionada por la exportadora.

A tal efecto, cabe recordar la evolución normativa que sirvió de base para el servicio aduanero en oportunidad de formular

el cargo involucrado

La Ley 21.453 (B.O. 11/11/1976), al regular la exportación de productos agrícolas, estableció un sistema de registro de Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) siendo aplicables los regímenes tributarios vigentes a la fecha de cierre de cada venta (art. 6º de la ley citada).

Por su parte, la Ley 26.351 (sancionada el 26/12/2007) estableció que, de registrarse un incremento en las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación entre la fecha de registro de la DJVE y la de oficialización del permiso de embarque, los exportadores debían acreditar de modo fehaciente la tenencia o adquisición de la mercadería, o bien la adquisición de la misma con anterioridad al incremento.

En caso de no acreditar tales extremos, la norma estableció que se debía tributar una mayor alícuota en concepto de derechos de exportación (arts. 1° y 2° de la Ley 26.351).

Mediante el art. 4°, la ley citada en último término estableció su vigencia, determinando la retroactividad de la norma, ello por cuanto alcanzaba a las DJVE que hayan sido registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma.

El Decreto 764 del 12 de mayo de 2008 -reglamentario de la Ley 26.351-, mediante su art. 2º estableció que "... *las disposiciones de la Ley 26.351 serán 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 sea posterior al 9 de noviembre de 2007*", fecha en la que entró en vigor un aumento de alícuotas dispuesto por el entonces Ministerio de Economía y Producción, instrumentado por las Resoluciones Nros. 368/07 y 369/07.

En este contexto, se dictan las Resoluciones ONCCA nros. 1487/2008 y 1898/08, conforme la cual se hizo saber a la AFIP un listado con las DJVE en relación a las cuales las exportadoras no habrían acreditado oportunamente la adquisición o tenencia de la mercadería registrada, encontrándose involucrada en dicho listado la aquí recurrente BUNGE ARGENTINA S.A..

Aclarado lo precedente, esta Sala "F" –por mayoría- ya ha resuelto en casos donde la cuestión visceral es análoga a la presente, compartiendo el criterio y los argumentos esbozados por quienes resolvieron las impugnaciones judiciales respecto de las resoluciones ONCCA, en tanto declararon la nulidad de las resoluciones ONCCA y la inconstitucionalidad de la Ley n° 26351 y su Decreto reglamentario n° 764/2008 solicitada por las exportadoras, y los pronunciamientos dictados a tales efectos consolidaron el razonamiento conforme el cual se falló en el sentido de que no se podía mantener la presunción de legitimidad de las resoluciones ONCCA nros. 1487/08 y 1898/08, ello por cuanto no se hallaban explicitadas la motivación ni los antecedentes de hecho referidos a la situación de las exportadoras, sólo expresando de modo general la falta de acreditación, por parte de los exportadores incluidos en el Anexo I, de la adquisición o tenencia de la mercadería registrada para exportación.

Ello así, en base a un razonamiento central que, entiendo, inconmovible para llegar a esa afirmación y que radica en la estoicidad del principio que implica no arribar a sentencias encontradas y evitar así el escándalo jurídico (Fallos: 323:368; 328:3903; 333:1857, entre muchos otros) que podría generarse en el hipotético caso en el que este Tribunal dicte un decisorio convalidante de aquellas normas en base a las cuales el servicio aduanero construyó el cargo formulado y que judicialmente fueron declaradas nulas e inconstitucionales, en los pronunciamientos cuya solidez y fundamentación se comparten.

Son razones de economía procesal, certeza, celeridad y seguridad jurídica las que aconsejan la conveniencia de tender a la uniformidad de la jurisprudencia, en el entendimiento que de este modo se contribuye a "afianzar la justicia" uno de los objetivos perseguidos por nuestra Constitución Nacional. Por otra parte, generaría confusión convalidar la existencia de pronunciamientos disímiles, ante el planteo de casos similares, sólo por las diferentes interpretaciones que de la ley pudieran llevar a cabo jueces de distintas jurisdicciones (cf. Fallos CNE 3100/03 y 4387/2010).

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 $2.910.797,72 (equivalente a U$S692.223,00 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 **$2.910.797,72** 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-2024-1303-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de la Actuación EX-2023-00290562--AFIPSRRODVMENT#SDGCTI.

2) Hacer lugar a la devolución de la suma de **$2.910.797,72,** a la que deberán adicionarse los intereses, de conformidad con lo resuelto en el considerando VIII de la presente.

3) Costas al Fisco.

Así lo voto.—

El Dr. Garbarino dijo:

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

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

1. Revocar la Resolución RESOL-2024-1303-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de la Actuación EX-2023-00290562--AFIPSRRODVMENT#SDGCTI.

2. Hacer lugar a la devolución de la suma de **$2.910.797,72,** a la que deberán adicionarse los intereses, de conformidad con lo resuelto en el considerando VIII del voto del Dr. González Palazzo.

3 Costas al Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Título de la Vocalía de la 17a Nominación) y Pablo A. Garbarino (Vocal Título de la Vocalía de la 16a Nominación), ello en los términos del art. 1162 del C.A.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.12.16 13:19:49 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: 2025.12.16 15:04:24 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: 2025.12.16 15:05:10 -03:00