República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-17020967-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 18 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX2021-48426706; BUNGE ARGENTINA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"BUNGE ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX2021-48426706-APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Objeto del litigio: Decidir si resulta ajustada a derecho la Resolución RESOL-2021-41-E-AFIP-DIVACD#ADGCAD, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 18011-65-2017, mediante la cual se rechaza la impugnación impetrada por la actora contra los cargos FE 87/2017, 88/2017, 89/2017, 90/2017 y 91/2017; y, en consecuencia, se los confirma y se le reclama a la recurrente diferencia de derechos de exportación de *biodiesel* conforme lo dispuesto en el decreto 1719/2012.

II.- Fundamentos del recurso: En RE-2021-48424090-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución referida *ut supra*. Relata que documentó la exportación para consumo de *biodiesel* -mercadería que clasifica en la posición arancelaria 3826.00.00.100L- y pagó el derecho de exportación móvil en virtud del Decreto 1719/2012, conforme la alícuota que había sido determinada y cargada en el Sistema Malvina. Alega que, con posterioridad, la División Minería y Combustibles del Departamento Gestión de Fiscalización de Exportaciones, emitió un informe en el que se estableció que el derecho de exportación para la P.A. referida era incorrecto, en tanto se había recibido extemporáneamente la alícuota del referido derecho por parte de las Actas de la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo -en adelante "UEIM"-. Entiende que carecen de causa los cargos toda vez que los derechos se abonaron conforme liquidación a la fecha de registro por el SIM de acuerdo a los algoritmos cargados por las autoridades intervinientes. Alega que se abonó en cada caso el derecho de exportación vigente para la mercadería embarcada, de acuerdo a lo previsto por el art. 726 del C.A.; por lo que ningún reclamo adicional puede formularse por diferencias de alícuotas modificadas con posterioridad. Se agravia porque el fisco entiende que la alícuota vigente en el SIM al momento de documentar cada exportación podía no ser correcta o exacta toda vez que depende de la

diligencia de la “UEIM” en informar a la DGA la nueva alícuota aplicable. Aduce que si existió algún error, tardanza o falta de diligencia en la comunicación de la nueva alícuota o en la carga al SIM de la misma no debe perjudicar a la actora ni le es oponible, en tanto su pago resultó íntegro y la liberó de su obligación tributaria. Entiende que la demora le es imputable a la aduana, no habiendo incurrido en dolo ni error la firma. Alega que no resulta razonable que el Sistema -SIM- y la liquidación tributaria que éste arroja, quede sujeto a la permanente revisión por parte del servicio aduanero y de los contribuyentes. Asimismo, sostiene que se vulnera el principio general de *inalterabilidad de la declaración.* Alega que una situación similar ocurrió con la Resolución 394/07 en materia de hidrocarburos. Asimismo, plantea la ilegitimidad de los derechos de exportación aplicados por la Aduana al momento de los embarques, toda vez que no fueron creados por ley. Hace referencia al *principio de legalidad.* Invoca el fallo *“Camaronera Patagónica S.A.”* En forma subsidiaria, plantea que la determinación de la deuda en dólares y la aplicación eventual de los intereses resarcitorios implica una repotenciación de la deuda. Asimismo, se agravia de la tasa de interés por entender que es confiscatoria. En subsidio, solicita que se suspenda el cómputo de intereses durante el lapso que el servicio aduanero demoró en forma excesiva la tramitación del procedimiento de impugnación. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del fisco: En IF-2021-68718244-APN-DTD#JGM se presenta el fisco y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. En primer término, realiza una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los hechos. Cita el Decreto 1719/2012 y lo dispuesto en el art. 792 del C.A. Aduce que si bien es cierto que la recurrente liquidó conforme la alícuota cargada en el SIM a la fecha de la destinación de las oficializaciones, también lo es que esta alícuota no era la vigente para esa quincena. Sostiene que debía saber que existía la posibilidad que dicha alícuota fuera ajustada, asumiendo ella el riesgo de realizar con la oficialización de los permisos de embarque un pago inferior al resultante de la carga en el SIM de la nueva alícuota. Hace referencia a la *indisponibilidad del crédito tributario*. En cuanto al planteo de ilegitimidad de los derechos de exportación, aduce que los mismos fueron consentidos. Solicita se aplique lo dispuesto en el art. 1164 del C.A. Asimismo, aduce que en “*CAMARONERA*”, la Corte Suprema se inclinó por la constitucionalidad de los derechos de exportación, salvo por un periodo que corre desde el 11-03-2002 hasta la entrada en vigencia de la ley 25.645 -periodo en el que no se oficializaron los P.E.-. Alega que no existen derechos absolutos. Solicita no se haga lugar a la reducción de la tasa de interés toda vez que los intereses tributarios deben ser altos para no desfinanciar al Estado mediante la interposición de recursos. Aduce que la actora pudo haber pagado y luego repetir; pero optó por impugnar el cargo; por lo que no puede alegar su propia torpeza. Cita el art. 794 del C.A. En cuanto a la aplicación de la Resolución 598/2019, aduce que no se puede aplicar en forma retroactiva. Adjunta las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

IV.- Que, se tiene por contestado el traslado que le fuera conferido al fisco. En PV-2022-20426524-APN-VOCXVIII#TFN, se abre la causa a prueba, la que luce en IF-2022-27544938-APN-SGASAD#TFN, IF-2023-97700869-APN-SGASAD#TFN. En PV-2023-106882434-APN-VOCXVIII#TFN se glosa la certificación de prueba. Con posterioridad, se declara clausurado el período de prueba, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a alegar. Mediante IF-2025-141332120-APN-DTD#JGM e IF-2026-12172862-APN-DTD#JGM, se glosan los alegatos. Después, se ponen autos a sentencia.

V.- Que, las actuaciones administrativas 18011-65-2017 se inician con la Nota 043/17 efectuada en concepto de fiscalización de exportaciones de *biodiesel* enero-mayo 2015. A fs. 2 luce la reliquidación efectuada sobre alícuotas móviles -Decreto 1719/12- respecto de los P.E. 15057EC01003077Y, 15057EC01003671Y, 15057EC01004599B, 15057EC01004604L y 15057EC01004606N. A fs. 3/4 se glosa el listado de precios de

biodiesel. A fs. 9 se efectúan los cargos FE 87/2017, 88/2017, 89/2017, 90/2017 y 91/2017. A fs. 74/79, lucen agregadas las notificaciones de los cargos a la firma BUNGE en fecha 21/7/2017. A fs. 80 en fecha 2/10/2018 se tiene por deducida la impugnación en tiempo y forma y se abre a prueba. A fs. 87/89 se informan las alícuotas vigentes para el BIODISEL. A fs. 113/115 vta. se glosa el alegato de la actora. Con posterioridad, luce la Resolución RESOL-2021-41-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, apelada.

VI.- Que, en primera medida corresponde analizar el agravio de nulidad impetrado por la aquí actora por no haberse agregado los permisos de embarque correspondientes a la presente causa en las actuaciones administrativas.

Respecto a ello, cabe destacar que no se advierte qué perjuicio concreto y jurídicamente relevante le causa a la actora en atención a lo que se discute en autos, al tratarse de un procedimiento de impugnación y que los datos necesarios referidos a los permisos de embarque aquí involucrados, surgen de las actuaciones administrativas. En efecto, resulta de aplicación al caso la doctrina de la C.S.J.N., que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros, Fallos 205:549 y 267:393).

Por lo tanto, la nulidad que se persigue carece de una finalidad práctica y su declaración no procede puesno existe la nulidad por la nulidad misma, debiéndose rechazar el planteo de las co-actoras en este sentido.

VII.- Que ello así, resta analizar si se ajustada a derecho la Resolución RESOL-2021-41-E-AFIP-DIVACD#SDGCAD, recaída en las actuaciones administrativas 18011-65-2017, mediante la cual se confirman los cargos FE 87/2017, 88/2017, 89/2017, 90/2017 y 91/2017; y en consecuencia, se le exige a la actora el pago de diferencia de derechos de exportación vinculados a las Destinaciones 15057EC01003077Y, 15057EC01003671Y, 15057EC01004599B, 15057EC01004604L y 15057EC01004606N , conforme lo dispuesto en el Decreto 1719/12.

Que, la aduana realiza un análisis comparativo entre las alícuotas de Derechos de Exportación que surgen de las oficializaciones de los Permisos de Embarque referidos -mediante los cuales se documenta la exportación de *biodiesel*, mercadería que clasifica en la P.A. NCM 3286.00.00-, con aquellas publicadas por el Ministerio de Energía y Minería en la página oficial *www.energía.gob.ar*.

Que, toda vez que del estudio realizado, surgen diferentes alícuotas, la D.G.A. le reclama a la actora la diferencia de derechos de exportación.

Que, puntualmente, el servicio aduanero detalla que: "*La alícuota cargada en el SIM a la fecha de registración de la destinación de exportación de BIODISEL, puede o no coincidir con la determinada por la UNIDAD EJECUTIVA INTERDISCIPLINARIA DE MONITOREO para esa fecha de registro, ya que ello dependerá de la diligencia de dicha UNIDAD en informar a la DGA la nueva alícuota aplicable…"*.

Que, sentado lo expuesto y, en lo que aquí interesa, mediante el art. 1 del Decreto 1719/2012 se implementó un sistema de alícuota móvil para los Derechos de Exportación aplicables a la posición arancelaria NCM 3826.00.00, conforme la fórmula allí detallada.

Que el art. 2 establece que: "*La UNIDAD EJECUTIVA INTERDISCIPLINARIA DE MONITOREO (…) será la responsable de calcular con una periodicidad quincenal el precio de referencia del biodiesel (PR) y los Costos totales más retorno sobre el capital total empleado (CRCTE) que conforman la fórmula de cálculo del artículo*

1°, e informar a los organismos correspondientes la alícuota del Derecho de Exportación que queda así definida."

Que, asimismo, el art. 728 del CA establece que *"a los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los arts. 726 y 727"*.

Que, el art. 726 del C.A. dispone que: *"Es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la destinación de exportación para consumo. (...)"*

VIII.- Que, sentado lo expuesto, corresponde analizar si le asiste razón a la actora quien sostiene que deben aplicarse a los P.E. las alícuotas móviles que proveía el Sistema María para la Posición Arancelaria 3826.0000 (*biodiesel*) al momento de oficializarse las destinaciones; o a la aduana quien entiende que deben aplicarse las alícuotas más altas, publicadas por el Ministerio de Energía y Minería conforme las Actas de la UEIM, aun cuando no estuvieran publicadas ni incorporadas al Sistema María de la Aduana al momento en que se registraron las operaciones.

Que, entonces, es la diferencia entre las alícuotas que la actora y la Aduana consideran aplicables, lo que genera los cargos apelados en autos.

Que, en definitiva, la cuestión a decidir es: si teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 792 del C.A. es posible -o no- reconocer *efecto liberatorio* al pago del derecho de exportación de *biodiesel* establecido por el Decreto 1719/12 cuando éste se efectúa en base a la liquidación generada por el SIM al momento del registro de las destinaciones aduaneras.

Que, para resolver, se debe aplicar la doctrina del fallo plenario dictado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de fecha 11 de abril de 2025, en los autos caratulados *"PAN AMERICAN SUR S.A. (TF 39976-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"*, expediente 25.856/2023 en donde se analiza el efecto liberatorio del pago respecto de alícuotas liquidadas por el SIM en operaciones de exportación de hidrocarburos, conforme la Resolución 394/07, toda vez que la cuestión es análoga a la de autos.

Que, en lo que aquí interesa, en el fallo plenario referido por mayoría se dijo que: *"Que en el presente caso no es posible soslayar, que el Sistema Informático Malvina (SIM) aplicó una cotización indebida por no ser la del día del registro de la operación, y que el contribuyente pudo considerarse razonablemente liberado de su obligación tributaria, al haber efectuado un ingreso adecuado al sistema informático, no pudiendo invocar la DGA error en éste. (...)*

En tales condiciones, no puede obviarse la relevante circunstancia de que fue el comportamiento de la propia Aduana –a través de su sistema informático- el que redundó en las supuestas inexactitudes por las que ahora ésta pretende exigir a la actora una suma mayor en concepto de derechos de exportación ya abonados, en el marco de la mentada resolución.

Sobre el particular, ha dicho nuestro Máximo Tribunal que, aun mediando error en la percepción de un impuesto, no podría invocarse por el Estado para exigir un nuevo pago, ni siquiera en el supuesto de resultar de inmediata verificación por el contribuyente, por no ser función ni obligación de los particulares fiscalizar, controlar o apercibir al Estado por el descuido o ineficacia de la percepción de la renta (CSJN; Fallos: 209:213;

258:208; 259:382; 264:124, entre otros). Pues, el error, en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos, no perjudica al contribuyente, en tanto no haya mediado dolo o culpa grave (CSJN; Fallos: 284:232; 321:2933).

Notése por lo demás que si el Estado ha implementado el Sistema Informático Malvina (SIM) debe garantizar a los contribuyentes su efectividad sin generarles cargas adicionales por deficiencias del sistema, por lo que debe aplicarse al caso la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del efecto liberatorio del pago, salvo dolo o culpa grave del contribuyente (conf. Sala I, Causa: 19.372/2011, in re "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 26647-A) c/ DGA", sentencia del 22 de mayo de 2012; Sala III, Causa: 23.499/2011, in re "Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 19958/-A) c/ DGA", sentencia del 23 de marzo de 2012; Sala IV, Causa: 30.178/2011, in re "Pan American Energy LLC Suc. Argentina (TF 27239-A) c/ DGA", sentencia del 23 de febrero de 2012; y Sala V, Causa: 51.396/2016, in re "YPF c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia del 23 de mayo de 2017).

(…) Que el hecho de que fuera el Sistema Informático Malvina (SIM) de la DGA, el que aplicara la referida cotización indebida, conduce a estimar como razonable que, ante el pago realizado, el contribuyente se haya considerado liberado de su obligación tributaria, sin que pueda obstar a ello, el error en el que incurriera el Servicio Aduanero (...)"

Que, entonces, y en lo que aquí interesa, por mayoría en el plenario se fija la siguiente doctrina legal: "*En el marco de lo dispuesto por el art. 792 del Código Aduanero, es posible reconocer efecto liberatorio al pago del derecho de exportación de hidrocarburos establecido por la resolución (MeyP) 394/07 cuando éste fue efectuado con arreglo a la liquidación generada por el Sistema Informático Malvina (SIM) al momento de registro de la respectiva solicitud de destinación aduanera; liquidación ésta, que se practica en base al algoritmo previsto por la referida resolución ministerial y al precio internacional informado por la Secretaría de Energía."*

Que, entonces, teniendo en cuenta la doctrina del plenario de Cámara, corresponde *mutatis mutandi* reconocer el efecto liberatorio al pago del derecho de exportación del biodiesel establecido por el decreto 1719/12 efectuado con arreglo a la liquidación generada por el SIM al momento de registro de las destinaciones de exportación a consumo 15057EC01003077Y, 15057EC01003671Y, 15057EC01004599B, 15057EC01004604L y 15057EC01004606N.

Que, teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde revocar la Resolución apelada, con costas.

IX.- Que, por la forma en que se resuelve, no corresponde tratar los demás agravios.

Por ello, **voto por:**

Revocar la Resolución RESOL-2021-41-E-AFIP-DIVACD#ADGCAD, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 18011-65-2017; y en consecuencia los cargos FE 87/2017, 88/2017, 89/2017, 90/2017 y 91/2017, con costas.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Adhiero al voto del Dr. Segura

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Adhiero a la propuesta del Dr. Segura.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Revocar la Resolución RESOL-2021-41-E-AFIP-DIVACD#ADGCAD, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 18011-65-2017; y en consecuencia los cargos FE 87/2017, 88/2017, 89/2017, 90/2017 y 91/2017, con costas.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.02.11 16:26:20 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: 2026.02.13 17:36:27 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.02.18 14:09:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.18 14:09:28 -03:00