República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-18798091-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 24 de Febrero de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2021-44341547- -APN-SGASAD#TFN; "LDC 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 "**LDC ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ APELACIÓN**", expediente n.° **EX-2021-44341547- -APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.— Que, mediante RE-2021-44330442-APN-SGASAD#TFN, se presenta la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 36/2021, 39/2021, 40/2021, 33/2021, 34/2021, 38/2021, 37/2021 y 35/2021, todas ellas dictadas por la Aduana de San Lorenzo, en el marco de las Actuaciones SIGEA Nros. 17134-1673-2016, 17134-1675-2016, 17134-1672-2016, 17134-1668-2016, 17134-1676-2016, 17134-1679-2016, 17134-1695-2016 y 17134-1712-2016, mediante las cuales se rechazaron los reclamos de repetición promovidos por el monto de total de$10.535.513,79, en virtud de los Cargos Nros. 2025/08, 3675/08, 2015/08, 3806/08, 3669/08, 3683/08, 3470/08 y 3668/08 formulados en relación a las operaciones documentadas mediante los Permisos de Embarque Nros. 08057EC01008377B, 07057EC01012774T, 08057EC01006721P, 07057EC01000332H, 07057EC01011698A, 08057EC01002256Y, 07057EC01012513K y 07057EC01011161X (en adelante, el "Permisos de Embarque"), oficializados respecto de la Declaraciones Juradas de Venta al Exterior que había sido incluidas 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 del capital reclamado por la AFIP-DGA respecto a la serie de Cargos ya enumerados.

Relata que ante la evidente ilegitimidad de los actos que dieron origen al pago efectuado, toda vez que los mismos tienen como único fundamento la Resolución ONCCA 1898/08. Dicha resolución fue declarada nula, con efecto de cosa juzgada, por sentencia firme del Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 9, confirmada por la Cámara y siendo el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional rechazado.

Sostiene que la Aduana limita los fundamentos de su rechazo a la -improcedente- aplicación de la limitación establecida en el art. 1069 del Código Aduanero y realiza consideraciones al respecto.

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.

II.— Que, IF-2021-93513059-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido, acompaña las actuaciones administrativas objeto de la causa y formula una negativa genérica de las consideraciones de hecho y contesta los planteos realizados por la contraria.

Señala que el servicio aduanero corroboró que los cargos cuya devolución se pretende fueron objeto de procedimientos de impugnación en sede aduanera, iniciados al amparo del art. 1053 inc. a) del Código Aduanero, los cuales tramitaron, según reconoce la propia firma, bajo los SIGEA Nros. 13289-36340-2008, 13289-36339-2008, 13289-1342-2009, 13289-1340-2009, 13289-1339-2009 y 13289-1338-2009, y que dieron lugar al dictado de resoluciones aduaneras que decidieron sobre la procedencia de los cargos. Destaca que tales resoluciones fueron apeladas ante el Tribunal Fiscal de la Nación, particularmente en la causa TFN N° 30.817-A, “actualmente en trámite judicial”, con lo cual —según afirma— las liquidaciones fueron objeto de revisión administrativa y jurisdiccional.

Indica asimismo que los pedidos de repetición fueron tramitados en los SIGEA Nros. 17134-1673-2016, 17134-1675-2016, 17134-1672-2016, 17134-1668-2016, 17134-1676-2016, 17134-1679-2016, 17134-1695-2016 y 17134-1712-2016, respecto de los cuales el Administrador de la Aduana resolvió rechazar in limine las presentaciones efectuadas por la actora, por aplicación de lo dispuesto en el art. 1069 inc. b) ap. 1 del Código Aduanero, conforme al criterio institucional plasmado en la Nota SDG TLA N° 1057/2018.

En ese orden, sostiene que resulta plenamente aplicable el art. 1069 inc. b) ap. 1 del Código Aduanero, que veda el procedimiento de repetición cuando la liquidación hubiere sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación. Afirma que la firma actora eligió la vía impugnatoria para cuestionar los cargos y que no puede, con posterioridad, reabrir la discusión por la vía de la repetición, configurándose una inadmisible doble vía y una duplicidad de procesos respecto de un mismo objeto.

Asimismo, opone excepción de litispendencia, con fundamento en la existencia de procesos judiciales en trámite entre las mismas partes, por la misma causa y con idéntico objeto, destacando la tramitación de la causa TFN N° 30.817-A, con ulterior intervención de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y recurso extraordinario pendiente, advirtiendo el riesgo de decisiones contradictorias y un dispendio innecesario de actividad jurisdiccional.

Realiza consideraciones adicionales sobre la improcedencia de que, a través del procedimiento de repetición, el Tribunal Fiscal ingrese al análisis de la cuestión de fondo, señalando que ello implicaría apartarse del juez natural previsto por el régimen aduanero. En tal sentido, plantea la imposibilidad de que el Tribunal Fiscal de la Nación declare la inconstitucionalidad de la normativa invocada por la actora en el marco de este procedimiento, enfatizando el carácter de orden público de las normas aplicables y el principio de indisponibilidad del crédito fiscal.

En subsidio, efectúa manifestaciones respecto de los intereses, sosteniendo que, de corresponder una devolución, deben aplicarse los arts. 811 y 812 del Código Aduanero, con la tasa fijada por la Resolución N° 314/04 del ex Ministerio de Economía y Producción, rechazando la aplicación retroactiva de la Resolución N° 598/2019 del ex Ministerio de Hacienda y cualquier cuestionamiento a la razonabilidad de la tasa vigente.

Cita jurisprudencia en respaldo de su postura, hace reserva del caso federal y solicita que se confirmen en un todo los decisorios aduaneros objeto de apelación, con expresa imposición de costas a cargo de la parte actora

III.— Que, mediante PV-2022-110530478-APN-VOCXVII#TFN, se declara la cuestión como de puro derecho. En fecha 10/02/2026 se elevan los actuados a la Sala “F” y quedan en estado de dictar sentencia.

IV.— Que, la actuación administrativa involucrada se inició con la presentación de la aquí actora a los fines de solicitar la devolución de las sumas abonadas en relación a diferentes operaciones de exportación.

a.

En efecto en el marco de la actuación SIGEA 17134-1668-2016 y en relación al P.E. 08057EC01000332H, se encuentra agregado PAGO CON LMAN

11057LMAN018310A - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 30-09-2011

MONTO EN DÓLARES 112.704,00

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 473.920,32

Se encuentra agregada –en copia- la Resolución n° 149/2012 (AD SALO), conforme la cual, el 28/02/2012 en la actuación administrativa 13289-1340-2009 el servicio aduanero resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma LDC ARGENTINA S.A. en relación a los cargos Nros. 3806/08 al 3809/08.

En fecha 12/04/2021 se dicta la Resolución 33/2021 (AD SALO), conforme la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma LDC ARGENTINA SA de $ 473.920,32 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 3806/2008-, emitido como consecuencia del dictado de las Resolución de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nro. 1898/08, 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.

b. Por su parte en la actuación SIGEA 17134-1672-2016 y en relación al P.E. 08057EC01006721P, se encuentra agregado PAGO CON LMAN

11057LMAN018342F - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 30-09-2011

MONTO EN DÓLARES 159.360,00

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 670.108,80

Se encuentra agregada –en copia- la Resolución n° 155/2012 (AD SALO), conforme la cual, el 28/02/2012 en la actuación administrativa 13289-36340-2008, el servicio aduanero resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma LDC

ARGENTINA S.A. en relación al cargo Nro. 2015/08.

En fecha 12/04/2021 se dicta la Resolución 40/2021 (AD SALO), conforme la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma LDC ARGENTINA SA de $ 670.108,08 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 2015/2008-, emitido como consecuencia del dictado de las Resolución de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nro. 1898/08, 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.

c. Asimismo, de la actuación SIGEA 17134-1673-2016 y en relación al P.E. 08057EC01008377B, se encuentra agregado PAGO CON LMAN

11057LMAN018326H - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 30-09-2011

MONTO EN DÓLARES 30.693,00

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 129.064,065

Se encuentra agregada –en copia- la Resolución n° 154/2012 (AD SALO), conforme la cual, el 28/02/2012 en la actuación administrativa 13289-36339-2008, el servicio aduanero resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma LDC ARGENTINA S.A. en relación al cargo Nro. 2025/08.

En fecha 12/04/2021 se dicta la Resolución 36/2021 (AD SALO), conforme la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma LDC ARGENTINA SA de $ 129.064,065 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 2025/08 -, emitido como consecuencia del dictado de las Resolución de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nro. 1898/08, 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.

d. En la actuación SIGEA 17134-1675-2016 y en relación al P.E. 07057EC01012774T, se encuentra agregado PAGO CON LMAN

11057LMAN018308H - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 30-09-2011

MONTO EN DÓLARES 776.000,00

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 3.263.080,00

Se encuentra agregada –en copia- la Resolución n° 151/2012 (AD SALO), conforme la cual, en la actuación administrativa 13289-1342-2009, el servicio aduanero resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma LDC ARGENTINA S.A. en relación al cargo Nro. 3675/08.

En fecha 12/04/2021 se dicta la Resolución 39/2021 (AD SALO), conforme la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma LDC ARGENTINA SA de $ 3.263.080,00 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 3675/08-, emitido como consecuencia del dictado de las Resolución de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nro. 1898/08, 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.

e. En el marco de la actuación SIGEA 17134-1676-2016 y en relación al P.E. 07057EC01011698A, se encuentra agregado PAGO CON LMAN

11057LMAN0183303C - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 30-09-2011

MONTO EN DÓLARES 588.000,00

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 2.472.540,00

Se encuentra agregada –en copia- la Resolución n° 151/2012 (AD SALO), conforme la cual, en la actuación administrativa 13289-1342-2009, el servicio aduanero resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma LDC ARGENTINA S.A. en relación al cargo Nro. 3669/08.

En fecha 12/04/2021 se dicta la Resolución 34/2021 (AD SALO), conforme la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma LDC ARGENTINA SA de $ 2.472.540,00 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 3669/08-,

emitido como consecuencia del dictado de las Resolución de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nro. 1898/08, 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.

f. Asimismo, en la actuación SIGEA 17134-1679-2016 y en relación al P.E. 08057EC01002256Y, se encuentra agregado PAGO CON LMAN

11057LMAN018309X - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 30-09-2011

MONTO EN DÓLARES 502.428,96

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 2.112.713,18

Se encuentra agregada –en copia- la Resolución n° 158/2012 (AD SALO), conforme la cual, el 28/02/2012 en la actuación administrativa 13289-1338-2009, el servicio aduanero resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma LDC ARGENTINA S.A. en relación al cargo Nro. 3683/08.

En fecha 12/04/2021 se dicta la Resolución 38/2021 (AD SALO), conforme la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma LDC ARGENTINA SA de $ 2.472.540,00 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 3683/08-, emitido como consecuencia del dictado de las Resolución de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nro. 1898/08, 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.

g. En la actuación SIGEA 17134-1695-2016 y en relación al P.E. 07057EC010012513K, se encuentra agregado PAGO CON LMAN

11057LMAN0183012C - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 30-09-2011

MONTO EN DÓLARES 124.607,00

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 523.972,43

Se encuentra agregada –en copia- la Resolución n° 159/2012 (AD SALO), conforme la cual, el 28/02/2012 en la actuación administrativa 13289-1339-2009, el servicio aduanero resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma LDC ARGENTINA S.A. en relación al cargo Nro. 3683/08.

En fecha 12/04/2021 se dicta la Resolución 37/2021 (AD SALO), conforme la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma LDC ARGENTINA SA de $ 523.972,43 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 3683/08-, emitido como consecuencia del dictado de las Resolución de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nro. 1898/08, 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.

h. Finalmente en la actuación SIGEA 17134-1712-2016 y en relación al P.E. 07057EC01011161X, se encuentra agregado PAGO CON LMAN

11057LMAN018302B - DERECHOS DE EXPORTACIÓN

FECHA DE PAGO 30-09-2011

MONTO EN DÓLARES 211680,00

TIPO DE CAMBIO 4,2050

MONTO EN PESOS 890.114,40

Se encuentra agregada –en copia- la Resolución n° 151/2012 (AD SALO), conforme la cual, en la actuación administrativa 13289-1342-2009, el servicio aduanero resolvió declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma LDC ARGENTINA S.A. en relación al cargo Nro. 3668/08.

En fecha 12/04/2021 se dicta la Resolución 35/2021 (AD SALO), conforme la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución intentada por la firma LDC ARGENTINA SA de $ 890.114,40 en concepto de tributos abonados en el marco de las liquidaciones suplementarias -Cargo Nº 3668/08-, emitido como consecuencia del dictado de las Resolución de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nro. 1898/08, 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 las resoluciones apeladas se ajusta a derecho.

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

En tal sentido, cabe señalar que cuestión a disipar tuvo su origen en la formulación de los Cargos Nros. 2025/08, 3675/08, 2015/08, 3806/08, 3669/08, 3683/08, 3470/08 y 3668/08, emitidos como consecuencia del dictado de las Resoluciones de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex-ONCCA) Nro. 1898/2008.

Dichas liquidaciones tributarias fueron impugnadas mediante el procedimiento correspondiente instrumentado mediante las Actuaciónes SIGEA Nros. 13289-36340-2008, 13289-36339-2008, 13289-1342-2009, 13289-1340-2009, 13289-1339-2009 y 13289-1338-2009 y resuelto con el dictado de las Resoluciones Nros. 155/12, 154/12, 151/12, 149/12, 159/12, 158/12 y 158/12 (AD SALO), bajo argumento de declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento.

Por otra parte, la firma inició, respecto de los cargos cancelados, sendos procedimientos de repetición, que culminaron con el dictado de las resoluciones apeladas en autos, conforme las cuales se resolvió no hacer lugar a las solicitudes de devolución intentadas con fundamento en que, en el entendimiento del servicio aduanero, resultaba aplicable el art. 1069 inc. b) 1) del Código de rito, conforme el cual son susceptibles de repetición los pagos efectuados ante el requerimiento del Servicio Aduanero, siempre que la respectiva liquidación no hubiere sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación.

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

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

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 los cargos formulados fueron impugnados, lo cierto es que lo reclamado por el servicio aduanero también fue abonado por la firma, con anterioridad a que la Aduana hubiera hecho cualquier tipo de revisión al respecto.

Nótese, que mediante la referida resoluciones Nros. 155/12, 154/12, 151/12, 149/12, 159/12, 158/12 y 158/12 (AD SALO), el servicio aduanero dispuso declarar abstracta, en cada caso, la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación contra cada uno de los cargos involucrados y exigió el

pago de los intereses.

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

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

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

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

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

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

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

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

En el sub examine, los hechos revelan que las liquidaciones suplementarias (Cargo Nros. 2025/08, 3675/08, 2015/08, 3806/08, 3669/08, 3683/08, 3470/08 y 3668/08) fueron impugnadas por la firma.

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

Ello motivó la resolución que declaró abstracta la cuestión de fondo, extinguiendo el procedimiento sin el análisis de los méritos de la impugnación, orfandad intelectual que trascendió al marco del cuestionamiento judicial de las resoluciones involucradas. Nótese que la actora cuestionó las resoluciones dictadas en el marco del proceso de impugnación. Durante la sustanciación solicitó le sean condenados los intereses de los mencionados Cargos. No se Colige de todo lo actuado que los procedimientos de impugnación interpuestos por la actora hayan sido sustancialmente evaluados conforme la naturaleza y fin del recurso estricto sensu.

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

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

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

En el caso de autos se verifica la existencia de cargos formulados en los términos de la resolución ONCCA, los cuales fueron controvertidos mediante el procedimiento de impugnación, habiéndose dado cumplimiento a la exigencia monetaria formulada por la Aduana en relación a las operaciones de exportación involucradas.

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

VIII.- 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 la resolución ONCCA N° 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.

Asimismo, no se debe perderse de vista que la cuestión principal a analizarse, la que se había circunscripto al contexto normativo de la Ley 26.351 y Decreto 764/08, conforme el cual se impusieron retenciones diferenciales por la supuesta falta de acreditación de la tenencia de mercadería por parte de las exportadoras, ha generado litigiosidad masiva resuelta favorablemente a exportadores en instancias judiciales, al constatarse falencias en la base legal de los cargos (v. gr., fallos de esta Cámara en causas conexas, Boletín de Jurisprudencia AFIP, 2023).

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

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

Por ello, corresponde hacer lugar a las repeticiones intentadas por la firma **LDC ARGENTINA S.A.,** con más los intereses, debiendo tenerse en cuenta los pagos realizados por la exportadora de las sumas que a continuación se detallan: $473.920,32 (equivalente a U$S112.704,00 convertidos al tipo de cambio de la fecha $4,2050); $670.108,80 (equivalente a U$S159.360,00 convertidos al tipo de cambio de la fecha $4,2050); $129.064,065 (equivalente a U$S30.693,00 convertidos al tipo de cambio de la fecha $4,2050); 3.263.080,00 (equivalente a U$S776.000,00convertidos al tipo de cambio de la fecha $4,2050); $2.472.540,00 (equivalente a U$S588.000,00 al tipo de cambio de la fecha $4,2050); $2.112.713,18 (equivalente a U$S502.428,96 al tipo de cambio de la fecha $4,2050); $523.972,43 (equivalente a U$S124.607,00 al tipo de cambio de la fecha $4,2050); $890.114,40 (equivalente a U$S211680,00 al tipo de cambio de la fecha $4,2050). Totalizando la suma de $ 10.535.513,20 (equivalente a U$S2.505.472,96 al tipo de cambio de la fecha $4,2050), conforme las constancias obrantes en las actuaciones administrativas.

IX.- 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.

X.- 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.

XI.- Que, por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar a la devolución de la suma de **$10.535.513,20** 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 presente voto.

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 las Resoluciones Nros. 36/2021, 39/2021, 40/2021, 33/2021, 34/2021, 38/2021, 37/2021 y 35/2021, dictadas en el marco de las Actuaciones SIGEA Nros. 17134-1673-2016, 17134-1675-2016, 17134-1672-2016, 17134-1668-2016, 17134-1676-2016, 17134-1679-2016, 17134-1695-2016 y 17134-1712-2016.

2) Hacer lugar a la devolución de la suma de **$10.535.513,20,** a la que deberán adicionarse los intereses, de conformidad con los parámetros establecidos en el presente voto.

3) Costas al Fisco.

Así lo voto.—

El Dr. Garbarino dijo:

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

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

1) Revocar las Resoluciones Nros. 36/2021, 39/2021, 40/2021, 33/2021, 34/2021, 38/2021, 37/2021 y 35/2021, dictadas en el marco de las Actuaciones SIGEA Nros. 17134-1673-2016, 17134-1675-2016, 17134-1672-2016, 17134-1668-2016, 17134-1676-2016, 17134-1679-2016, 17134-1695-2016 y 17134-1712-2016.

2) Hacer lugar a la devolución de la suma de $10.535.513,20, a la que deberán adicionarse los intereses, de conformidad con los parámetros establecidos en el voto del Vocal Preopinante.

3) Costas al Fisco.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian González Palazzo y Pablo A. Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18ª Nominación (Art. 1162 C.A.).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.02.23 12:50:04 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: 2026.02.24 00:13:42 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: 2026.02.24 00:14:12 -03:00