República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-30820358-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 26 de Marzo de 2026

Referencia: EX-2022-21415902- -APN-SGASAD#TFN; Bayer Argentina SA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación a fin de dictar sentencia en los autos caratulados: “BAYER ARGENTINA SA c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, EX-2022-21415902- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que se presenta la firma “BAYER S.A.” (en adelante, BAYER), por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 2022-48-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, dictada el 12/01/2022 por la Dirección Adjunta de la Aduana de Ezeiza, recaída en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 13289-34238-2009, mediante la cual se rechazó el pedido de devolución del importe abonado en el trámite del despacho de importación Nº 04073IC05002979F, correspondiente a mercadería clasificada en la posición arancelaria NCM 3808.30.29.990K.

Sostiene que, al oficializar el citado despacho de importación para consumo, abonó los tributos que gravaban la operación, entre ellos el derecho de importación que incluía un incremento temporario de 1,5 puntos porcentuales del Arancel Externo Común (AEC) establecido por el Consejo Mercado Común (CMC), el cual —a la fecha de oficialización— carecía de respaldo legal suficiente.

Indica que, en virtud de ello, solicitó la devolución del importe abonado en exceso, destacando que transcurrieron doce años desde dicha solicitud, luego de diversos pedidos de pronto despacho, hasta que el 12/01/2022 la Aduana dictó la resolución aquí apelada, rechazando la repetición pretendida.

Expone que la autoridad aduanera fundó su decisión en que la operación había sido oficializada con anterioridad al dictado de la Resolución MEP Nº 607/04, entendiendo que la empresa había abonado correctamente la totalidad de los tributos correspondientes conforme al régimen establecido por el Decreto Nº 690/02, que reflejaba la Decisión CMC Nº 6/01.

Afirma que dicha interpretación resulta errónea, por cuanto el incremento temporario del AEC tenía vigencia hasta el 31/12/2003 conforme la Decisión CMC Nº 21/02, y que, mediante la Resolución MEP Nº 603/03, el Ministerio de Economía y Producción dispuso mantener el incremento del 1,5% únicamente para las posiciones

arancelarias expresamente detalladas en su Anexo I, entre las cuales no se encuentra la posición NCM 3808.30.29.990K correspondiente a la mercadería importada.

Sostiene que, pese a ello, con posterioridad al 31/12/2003 la Aduana continuó aplicando de manera general el incremento del 1,5% del AEC, omitiendo considerar que dicho gravamen sólo se mantenía vigente respecto de las posiciones incluidas en el Anexo I de la Resolución Nº 603/03, y que recién con la entrada en vigencia de la Resolución MEP Nº 607/04 el SIM dejó de liquidarlo de modo general.

Señala que, en consecuencia, a la fecha de oficialización del despacho de importación involucrado, su parte no se encontraba obligada al pago del incremento del 1,5% del AEC, por lo que la percepción efectuada careció de sustento legal.

Invoca abundante jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que, en casos análogos, reconocieron la improcedencia del incremento del AEC respecto de posiciones no incluidas en el Anexo I de la Resolución MEP Nº 603/03, admitiendo la repetición de los importes abonados en exceso.

En relación con los intereses, manifiesta que abonó en demasía tributos por la suma de U$S 11.181,42, cuya conversión histórica a pesos ascendía a $ 32.906,92, y reconoce que, conforme el precedente “Cencosud” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la devolución debe efectuarse en pesos al tipo de cambio histórico, con más los intereses correspondientes.

Sin perjuicio de ello, cuestiona la razonabilidad de la tasa de interés del 0,5% mensual aplicable a las repeticiones hasta julio de 2019, alegando que su aplicación provoca una pérdida sustancial del valor del crédito y un enriquecimiento sin causa a favor del Estado, invocando precedentes de la Cámara que declararon la irrazonabilidad de dicha tasa y dispusieron la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina.

Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución aduanera apelada, ordenándose la devolución de la suma de $ 32.906,92 con más los intereses correspondientes, con costas.

II.- Que la representación fiscal contestó el traslado del recurso de apelación interpuesto por la firma BAYER S.A. contra la Resolución Nº 2022-48-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA Nº 13289-34238-2009, mediante la cual se rechazó la solicitud de repetición de derechos, formulada con relación al despacho de importación Nº 04073IC05002979F.

En forma previa, formula negativa genérica de todos y cada uno de los hechos, afirmaciones, derecho, documentación y/o copias invocadas por la recurrente que no sean objeto de expreso reconocimiento o que no surjan de la prueba documental.

Sostiene que la actora funda su pretensión en haber abonado un derecho de importación extrazona superior al debido, en virtud de la supuesta omisión del Estado Argentino de internalizar la Decisión Nº 21/2002 del Consejo del Mercado Común, que habría prorrogado el incremento del Arancel Externo Común sólo hasta el 31/12/2003.

Expone que, producidos los informes y dictámenes jurídicos correspondientes, se dictaron las resoluciones administrativas que rechazaron las repeticiones pretendidas, y que contra dichas resoluciones se alzó la actora mediante el recurso en tratamiento.

Desarrolla una reseña normativa relativa a las sucesivas decisiones del Consejo del Mercado Común y a su incorporación al derecho interno, señalando que la Decisión CMC Nº 15/1997 dispuso un incremento transitorio del Arancel Externo Común, luego modificado por las Decisiones Nº 67/2000 y Nº 6/2001, esta última internalizada mediante el Decreto Nº 690/2002, el cual no estableció plazo de vigencia para la reducción del incremento.

Afirma que la Decisión CMC Nº 21/2002, cuyo objeto fue prorrogar la reducción del incremento del Arancel Externo Común, no requería internalización adicional, por cuanto dicha reducción ya había sido receptada por el Decreto Nº 690/2002, y que el incremento transitorio del 1,5% fue dejado sin efecto en el orden interno recién mediante la Resolución MEP Nº 607/2004.

Sostiene que el MERCOSUR constituye un organismo intergubernamental y que las normas emanadas de sus órganos no tienen aplicación directa ni automática en los Estados Parte, requiriendo su incorporación al derecho interno para adquirir vigencia, distinguiendo entre la obligatoriedad y la vigencia de las normas del derecho derivado.

Afirma que las decisiones del Consejo del Mercado Común no son normas autoejecutables ni operativas, que su falta de internalización no genera derechos subjetivos exigibles por los particulares frente al Estado y que la eventual demora en su incorporación sólo habilita reclamos entre Estados ante los órganos jurisdiccionales del MERCOSUR.

Invoca disposiciones del Protocolo de Ouro Preto y de la Decisión CMC Nº 23/2000, doctrina especializada y jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, así como precedentes vinculados a organismos intergubernamentales como la Organización Mundial del Comercio, en sustento de la inexistencia de aplicación directa de las normas del MERCOSUR en el derecho interno.

Sostiene que, al momento de la oficialización del despacho de importación involucrado, se encontraba vigente el incremento del Arancel Externo Común dispuesto por el Decreto Nº 690/2002, y que recién con el dictado de la Resolución MEP Nº 607/2004 perdió vigencia en el orden interno el incremento adicional.

Afirma que la Resolución MEP Nº 603/2003 no tuvo por objeto dejar sin efecto el incremento del 1,5% del Arancel Externo Común dispuesto por el Decreto Nº 690/2002, sino incorporar resoluciones del Grupo Mercado Común vinculadas a la apertura de ítems de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, sosteniendo que la técnica legislativa utilizada no permite inferir derogaciones tácitas o implícitas del citado incremento.

Ofrece como prueba las actuaciones administrativas SIGEA Nº 13289-34238-2009, solicita el rechazo de la prueba ofrecida por la actora que no se encuentre incorporada en dichas actuaciones, formula reserva del caso federal y solicita que se rechace la apelación deducida, confirmándose la resolución aduanera recurrida, con costas.

III-. Que de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 13289-34238-2009 se desprende que la firma BAYER S.A. inició un procedimiento de repetición, registrado bajo la categoría “Registros Oficiales – Verde”, con fecha 18/12/2009, solicitando la devolución de importes abonados en concepto de derechos de importación (véase fs. 1/3).

El reclamo fue promovido con relación a la Destinación de Importación Nº 04073IC05002979F, oficializada el 24/06/2004, correspondiente a una importación para consumo de mercadería clasificada en la posición arancelaria NCM 3808.30.29.990K, respecto de la cual se había liquidado el incremento del 1,5 % del Arancel Externo

Común, cuya devolución se pretendía, con más los intereses correspondientes.

Acompañó a fojas 5/6 la documentación respaldatoria del despacho de importación referido, constando la liquidación de tributos efectuada en el Sistema Informático MALVINA, así como el detalle de los importes ingresados.

El 23/08/2010, el servicio aduanero tuvo por presentada a la firma BAYER S.A.; inició el procedimiento de repetición en concepto de devolución de derechos de importación; ordenó la agregación del despacho de importación acompañado; libró nota a los efectos de requerir la remisión del sobre contenedor de la documentación aduanera pertinente; dejó constancia —a los fines de lo dispuesto por el artículo 811 del Código Aduanero— de la fecha de inicio del cómputo de intereses; y dispuso el pase de las actuaciones a la Dirección de Técnica para la elaboración del informe técnico correspondiente.

El 15/10/2021 se emitió la Nota conjunta Nº 480/2021 (DV EDIM) y Nº 337/2021 (DV ARIN), en la que las áreas técnicas intervinientes analizaron el pedido de repetición formulado por la firma BAYER S.A. con relación al incremento del 1,5 % del Arancel Externo Común aplicado en el despacho de importación involucrado, concluyendo que dicho incremento se encontraba vigente y resultaba aplicable a la operación examinada, por lo que no correspondía acceder a la devolución solicitada ni practicar liquidación alguna, motivo por el cual las actuaciones debían continuar su trámite ante la división competente (véase fs. 21/23).

En igual sentido, el 07/12/2021 se incorporó a las actuaciones el Informe de Firma Conjunta IF-2021-01536940-AFIP-DVDRTA#SDGASJ, en el cual se analizó la solicitud de repetición formulada por la firma BAYER S.A., haciéndose referencia, entre otras constancias, a la Nota conjunta antes citada como antecedente técnico, concluyéndose que no correspondía acceder a la repetición solicitada y propiciándose el dictado del acto administrativo que así lo resolviera (véase fs. 26/27).

Sobre la base de dicho informe, el 12/01/2022, la Dirección Aduana de Ezeiza dictó la Resolución Nº 2022-48-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, mediante la cual se resolvió rechazar la solicitud de repetición interpuesta por la firma BAYER S.A. respecto del despacho de importación referido (véase fs. 28/29).

Finalmente, obran las constancias de notificación de la resolución en fecha 10/02/2022 (véase SICNEA a fs. 31) y de la interposición del recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal de la Nación.

IV.- Que, conforme surge de los antecedentes de la causa, corresponde dilucidar si resultó jurídicamente legítima la percepción del incremento del uno coma cinco por ciento (1,5%) del Arancel Externo Común (AEC) aplicada a la destinación de importación documentada mediante el Despacho Nº 04073IC05002979F, oficializado el 24 de junio de 2004, o si, por el contrario, dicho gravamen carecía de respaldo normativo vigente al momento de la registración, tornando procedente la repetición de los importes abonados en exceso por la actora.

Que no se encuentra controvertido que el referido incremento tuvo su origen en decisiones adoptadas en el ámbito del MERCOSUR y en su correlativa recepción en el derecho interno, en particular a través del Decreto Nº 690/02, dictado en consonancia con la Decisión CMC Nº 6/01, ni que la Decisión CMC Nº 21/02 dispuso prorrogar la vigencia del incremento hasta el 31 de diciembre de 2003.

Que el punto decisivo del litigio no radica —como sostiene la representación fiscal— en la eventual falta de internalización de dicha decisión comunitaria ni en la naturaleza intergubernamental del MERCOSUR, sino en determinar el alcance jurídico de un acto interno posterior emanado del propio Estado argentino, esto es, la Resolución del Ministerio de Economía y Producción Nº 603/03.

Que, mediante dicha resolución, dictada por autoridad competente y válidamente incorporada al ordenamiento jurídico nacional, el Poder Ejecutivo decidió mantener el incremento del 1,5% del AEC únicamente para las posiciones arancelarias expresamente detalladas en su Anexo I, excluyendo al resto del universo arancelario, limitación normativa que resulta clara y no admite interpretaciones extensivas.

Que de la compulsa del Anexo I de la Resolución MEP Nº 603/03 no surge incluida la posición arancelaria NCM 3808.30.29.990K correspondiente a la mercadería importada por la actora, circunstancia que determina que, a la fecha de oficialización del despacho —24 de junio de 2004—, no existía norma interna vigente que habilitara la percepción del incremento del 1,5% del AEC respecto de dicha posición.

Que no obsta a dicha conclusión la circunstancia de que la Resolución MEP Nº 607/04 haya dejado sin efecto de manera general el incremento con posterioridad, pues ello no implica que, entre el 1° de enero de 2004 y el dictado de dicha norma, el gravamen resultara exigible de modo irrestricto. Por el contrario, durante ese período intermedio rigió plenamente la limitación dispuesta por la Resolución Nº 603/03, la cual no puede ser vaciada de contenido so pretexto de una supuesta subsistencia automática del incremento del Arancel Externo Común una vez agotada la vigencia temporal de la Decisión CMC Nº 21/02, invocando a tal fin el Decreto Nº 690/02 como fuente autónoma.

V.- Que los argumentos desarrollados por la demandada en torno a la falta de operatividad directa de las decisiones del MERCOSUR, la necesidad de su internalización y la distinción entre obligatoriedad y vigencia de las normas del derecho de la integración resultan, en el caso, inconducentes, toda vez que la solución del litigio se apoya exclusivamente en el derecho interno argentino, sin necesidad de acudir a la aplicación directa de normas comunitarias.

Que, en este sentido, aun prescindiendo de toda consideración relativa al derecho del MERCOSUR, lo cierto es que el propio Estado argentino, mediante un acto reglamentario válido y eficaz, decidió restringir el ámbito de aplicación del incremento arancelario, decisión que resulta plenamente oponible a la Administración, la cual no puede desconocer los efectos jurídicos de sus propios actos.

VI.- Que la interpretación aquí sostenida se encuentra, además, en plena consonancia con la jurisprudencia de este Tribunal Fiscal de la Nación, que ha reconocido la improcedencia del cobro del incremento del 1,5 % del Arancel Externo Común respecto de posiciones arancelarias no incluidas en el Anexo I de la Resolución Nº 603/03, aun cuando los despachos se hubieran oficializado con anterioridad al dictado de la Resolución Nº 607/04. En tal sentido, la Sala “F” ha señalado, en forma expresa, que “para todas aquellas posiciones que no fueron expresamente individualizadas en el citado Anexo se dejó sin efecto el incremento transitorio del A.E.C. del 1,5%” y que “la mercadería importada para consumo por las operaciones aquí involucradas se encontraba, a la fecha del momento imponible, exceptuada del incremento del A.E.C.” (conf. TFN, Sala F, “Abbott Laboratories Argentina S.A. c/ DGA”, 06/08/2013), agregando que “la Resolución M.E.P. nº 607/2004 sólo pudo referirse a las mercaderías correspondientes a las posiciones insertas en la Resolución MEP nº 603/2003”.

VII.- Que, finalmente, corresponde señalar que de la liquidación practicada en autos surge el pago de derechos de importación (D.I.E.) conforme la alícuota global aplicada por el Sistema Informático MALVINA, sin que se discrimine en forma expresa la porción correspondiente al incremento transitorio del 1,5%, extremo que no obsta a la procedencia de la repetición, la cual se funda en la indebida aplicación normativa del gravamen al momento del hecho imponible.

Que, establecido entonces que el tributo fue indebidamente percibido, corresponde acceder a la repetición del

importe abonado en exceso.

VIII.- Que, en cuanto al agravio introducido por la recurrente relativo a la tasa de interés aplicable a la repetición pretendida, corresponde expedirse al respecto.

Que, en relación con la tasa de interés aplicable a los fines de la devolución de la suma indebidamente percibida por el Estado Nacional, corresponde precisar que el artículo 811 del Código Aduanero dispone que los intereses se devengarán desde la presentación del escrito de repetición hasta el momento de su pago. En ejercicio de dicha habilitación, el artículo 3° de la Resolución MEP N° 314/2004 fijó la tasa de interés resarcitorio para repeticiones en 0,50 % mensual.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en "Neumáticos Goodyear S.A. (TF 8659-A) c/ Administración Nacional de Aduanas" -Fallos: 323:3412-, sentencia del 9 de noviembre de 2000. Allí, el Alto Tribunal concluyó en que dicho precepto no obligaba a aplicar la misma tasa de interés para la mora en la restitución de las sumas pagadas indebidamente por el contribuyente que la fijada para la mora de aquél en el pago al Fisco de los tributos aduaneros adeudados, sino que remitía únicamente al procedimiento establecido en el artículo 794 de dicho Código para su fijación (habilitación o delegación en la Secretaría de Estado de Hacienda y límite cuantitativo en el duplo de la percibida por el Banco de la Nación Argentina por descuento de documentos comerciales). En otras palabras, la única uniformidad advertida por el Tribunal Cimero era la del procedimiento para la fijación de la tasa de interés. Así, la norma infralegal que estableció tasas de interés diferentes para

cada uno de los casos (del 36% anual en favor del Fisco y del 6% anual en favor del contribuyente) resultaba válida, con apoyo en la doctrina de Fallos 308:283 ("Orazio Arcana", del 18/3/86).

Que, no obstante, y en consonancia con la posición sostenida por el Dr. José Osvaldo Casás en su voto en disidencia en la causa "Aranovich" (STJ CABA, 19/9/2017), la aplicación de tasas meramente nominales que no compensen mínimamente la depreciación monetaria conduce, en los hechos, a un resultado confiscatorio, afectando el derecho de propiedad del repitente.

Que un criterio análogo fue adoptado por la Cámara Federal de Apelaciones de Salta en "Alubia S.A." (6/3/2013), que declaró la inconstitucionalidad del art. 4° de la Res. 314/04 por resultar la tasa allí prevista inferior a la variación del IPC, disponiendo la aplicación de la tasa fijada por la Comunicación 14.290 del BCRA. En igual sentido se han pronunciado cuatro de las cinco Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (conf. Sala I, "Linos, Gustavo Pedro", 20/2/2018; Sala II, "American Express Argentina S.A.", 27/4/2017; Sala III, "Thomas de Sudamérica S.A.", 12/10/2017; Sala V, "Osram Argentina S.A.C.I.", 15/8/2017; "Driollet Laspiur, Rogelio", 12/12/2017).

Que, en tales condiciones, aun reconociendo la doctrina de la CSJN en "Orazio Arcana" y "Neumáticos Goodyear S.A.", cabe concluir que la utilización de tasas con guarismos marcadamente diferenciales entre los supuestos en que interviene el Fisco como acreedor y como deudor importa una desproporción irrazonable, que desnaturaliza la función resarcitoria del interés y produce un enriquecimiento indebido del Estado en desmedro del contribuyente, vulnerando el derecho de propiedad (Fallos: 235:883; 332:1571).

Que, por ello, por razones de equidad (mutatis mutandi voto del suscripto –en disidencia- de fecha 21 de diciembre de 2018 in re "Alpemar S.R.L.", que tramitara por ante la Vocalía de la 16° Nominación), corresponde que, a los fines de la devolución del importe de autos —en moneda nacional— se aplique la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina (Comunicación 14.290). El criterio aquí adoptado en materia de intereses se circunscribe al régimen normativo imperante con anterioridad a la entrada en

vigencia de la Resolución del Ministerio de Hacienda N° 598/2019, correspondiendo aplicar, para los períodos posteriores, la normativa que en materia de tasas de interés se encuentre vigente al momento de su devengamiento.

Por ello, VOTO por:

1.- Revocar la resolución recurrida y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición solicitada por la actora respecto del incremento del 1,5 % del Arancel Externo Común indebidamente percibido en relación con la destinación de importación involucrada.

2.- Ordenar la devolución del importe abonado en exceso, con más los intereses previstos en el artículo 811 del Código Aduanero, desde la fecha del pago hasta su efectiva restitución, de conformidad con lo señalado en el Considerando VIII del presente voto.

3.- Costas a la demandada vencida.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que adhiere a la solución propuesta por el Sr Vocal instructor.

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Revocar la resolución recurrida y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición solicitada por la actora respecto del incremento del 1,5 % del Arancel Externo Común indebidamente percibido en relación con la destinación de importación involucrada.

2.- Ordenar la devolución del importe abonado en exceso, con más los intereses previstos en el artículo 811 del Código Aduanero, desde la fecha del pago hasta su efectiva restitución, de conformidad con lo señalado en el Considerando VIII del presente voto.

3.- Costas a la demandada vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.03.26 16:33:29 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.03.26 22:02:32 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.26 22:03:05 -03:00