República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-41333282-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Abril de 2026

Referencia: 28.110-A; MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C; Sentencia

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudia B. Sarquis, Horacio J. Segura y Miguel N. Licht, a fin de resolver en los autos caratulados **“MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C. c/D.G.A. s/Recurso de apelación**”, **Expediente N° 28.110-A**,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 36/50 se presenta por apoderado la firma MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C. e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° 85/2008, 86/2008, 98/2008 y 102/2008 (SDG OAI) dictadas en las Actuaciones N° 13289-38147-2006, 13289-38286-2006, 13289-38232-2006 y 13289-38334-2006 mediante las cuales se denegó la devolución de las sumas abonadas en concepto de factor de convergencia de U$S 90.261,48, U$S 89.399,02, U$S 99.447,03 y U$S 90.086,15, respectivamente, lo que arroja un total de U$S 369.193,68. Expresa que en el transcurso del año 2001, la empresa oficializó los DI N° 01 008 IC04 001994 S, 01 008 IC04 001964 P, 01 008 IC04 001362 H y 01 008 IC04 001963 Y, en los que además de pagar los tributos que legítimamente correspondían por ley, abonó un “nuevo tributo” denominado factor de convergencia. Argumenta que por medio del Decreto N° 803/01 (B.O. 18/06/2001), el Poder Ejecutivo implementó un sistema por el cual, el importador debía abonar con relación a las destinaciones definitivas de importación a consumo un importe que se fijaba diariamente, en función a una diferencia de tipo de cambio entre el dólar estadounidense y el euro. Da cuenta de que dicha norma fue reglamentada por la Resolución General N° 1030/01 (AFIP). Remite a los arts. 75 incs. 1 y 2, 76, 99 inc. 2 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional que prohíben establecer tributos sin ley previa emitida por el Congreso de la Nación. Se refiere a la naturaleza jurídica del factor de convergencia, esgrime que se trata de un tributo, en tanto, reviste una prestación obligatoria en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio. Considera que este “nuevo tributo” se inventó con la excusa de beneficiar a los exportadores, cuando en realidad, se los perjudicó con la reducción de sus reintegros. Analiza el principio de legalidad contenido en la Constitución Nacional, según el cual no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Profundiza sobre la delegación de poderes consagrada en la Carta Magna. Explica que el art. 99 inc. 2 y 3 de la CN delimita las atribuciones del PE, dejando en claro que cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible los trámites ordinarios previstos para la sanción de las leyes y NO SE TRATE de normas que regulen materia TRIBUTARIA, el PE podrá dictar decretos de necesidad y urgencia. Solicita la aplicación del art. 1165 del CA. Cita jurisprudencia y doctrina que considera aplicable al caso de autos. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se revoque el decisorio aduanero, con costas.

II.- Que a fs. 67/77 la representación fiscal contesta el traslado conferido. Relata el contexto económico imperante al

momento de establecerse el factor de convergencia. Afirma que constituyó una medida de política económica destinada a atemperar los efectos de la convertibilidad en el mercado internacional exportador, careció de costo fiscal e implicó una mejora en la paridad cambiaria. Describe la naturaleza jurídica del factor de convergencia y niega el carácter de tributo atribuido por la contraria. Apunta que el Estado redistribuía entre los exportadores el monto que retenía a los importadores con el objeto de sostener las operaciones de comercio exterior, las que por razones de rigidez del tipo cambiario, se encontraban en riesgo de resultar antieconómicas. Postula que en relación a las operaciones de importación, el factor de convergencia no causa perjuicio, debe considerarse parte del costo de compra y forma parte del valor de ingreso al patrimonio. Resalta que la contraparte no desconoce que no sólo se acogió voluntariamente al régimen de Dec. 803/01 del que hoy se agravia, sino que además liquidó los tributos conforme lo dispone el Decreto. Contesta que el planteo de inconstitucionalidad del factor de convergencia no puede prosperar ya que la normativa por la cual fue creado resulta ajustada a derecho. Se explaya respecto de la doctrina denominada “derecho de emergencia”. Concluye que este Tribunal resulta incompetente para resolver la inconstitucionalidad del factor de convergencia, de acuerdo a lo normado por el art. 1164 del CA. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero, con costas.

III.- Que a fs. 92 se declara la causa de puro derecho. A fs. 108 se elevan los autos a la Sala G y a fs. 109 se pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación N° 13289-38147-2006 se inicia con la solicitud de devolución de U$S 90.261,48, importe percibido indebidamente en concepto de tributos -factor de convergencia-, relativa al DI N° 01 008 IC04 001994 S presentada por la firma Monsanto Argentina S.A. ante la Aduana de Campana el 14/12/2006 (fs.1/ 4). A continuación se agrega la Actuación N° 13289-12367-2007. A fs. 14 se glosa la carpeta del DI referenciado oficializado el 31/08/2001 con su documentación complementaria. A fs. 16 consta print de pantalla de presupuesto general y de afectación de depósitos. A fs. 17 obra la Nota “V” 1626/07. A fs. 18/19 se emite el Dictamen N° 229/07 (AD CAMP). A fs. 21, 22, 23/24, 25 se agregan las Notas N° 277/2007 (SE FVIM), 1334/2007 (DV FOLP), 38/08 (DV JRLP) y 71/08 (DI RALP). A fs. 26/27 se dicta la Resolución N° 85/2008 (SDG OAI) que se notifica a la importadora el 03/06/2010 (fs. 28).

Que la Actuación N° 13289-38286-2006 se inicia con la solicitud de devolución de U$S 89.399,02 importe percibido indebidamente en concepto de tributos -factor de convergencia- relativa al DI N° 01 008 IC04 001964 P presentada por la firma Monsanto Argentina S.A. ante la Aduana de Campana el 14/12/2006 (fs.1/ 4). A fs. 13 consta print de pantalla de presupuesto general y de afectación de depósitos. A fs. 15 se glosa la carpeta del DI referenciado oficializado el 27/08/2001 con su documentación complementaria. A fs. 17 obra la Nota “V” 1588/07. A fs. 18/19 se emite el Dictamen N° 338/07 (AD CAMP). A fs. 21, 22, 23/24, 25 se agregan las Notas N° 9/2008 (SE FVIM), 23/2008 (DV FOLP), 54/08 (DV JRLP) y 98/08 (DI RALP). A fs. 26/27 se dicta la Resolución N° 86/2008 (SDG OAI) que se notifica a la importadora el 03/06/2010 (fs. 28).

Que la Actuación N° 13289-38232-2006 se inicia con la solicitud de devolución de U$S 99.447,03 importe percibido indebidamente en concepto de tributos -factor de convergencia- relativa al DI N° 01 008 IC04 001362 H presentada por la firma Monsanto Argentina S.A. ante la Aduana de Campana el 14/12/2006 (fs.1/ 4). A continuación se agrega la Actuación N° 13289-11792-2007. A fs. 15 consta print de pantalla de presupuesto general y de afectación de depósitos. A fs. 17 se glosa la carpeta del DI referenciado oficializado el 27/06/2001 con su documentación complementaria. A fs. 19 obra la Nota “V” 1502/07. A fs. 20/21 se emite el Dictamen N° 269/07 (AD CAMP). A fs. 23, 24, 25/26, 27 se agregan las Notas N° 254/2007 (SE FVIM), 1311/2007 (DV FOLP), 62/08 (DV JRLP) y 107/08 (DI RALP). A fs. 28/29 se dicta la Resolución N° 98/2008 (SDG OAI) que se notifica a la importadora el 03/06/2010 (fs. 34).

Que la Actuación N° 13289-38334-2006 se inicia con la solicitud de devolución de U$S 90.086,15 importe percibido indebidamente en concepto de tributos -factor de convergencia- relativa al DI N° 01 008 IC04 001963 Y presentada por la firma Monsanto Argentina S.A. ante la Aduana de Campana el 14/12/2006 (fs.1/ 4). A continuación se agrega la Actuación N° 13289-11860-2007. A fs. 14 se glosa la carpeta del DI referenciado oficializado el 27/08/2001 con su documentación complementaria. A fs. 16 consta print de pantalla de presupuesto general. A fs. 17 obra la Nota “V”

1567/07. A fs. 18/19 se emite el Dictamen N° 261/07 (AD CAMP). A fs. 21, 22, 23/24, 25 se agregan las Notas N° 247/2007 (SE FVIM), 1304/2007 (DV FOLP), 14/08 (DV JRLP) y 53/08 (DI RALP). A fs. 26/27 se dicta la Resolución N° 102/2008 (SDG OAI) que se notifica a la importadora el 03/06/2010 (fs. 32).

V.- Que la cuestión traída a conocimiento radica en determinar la procedencia de la devolución por parte de la D.G.A., del importe abonado por MONSANTO S.A.I.C., en concepto de factor de convergencia", en relación a las destinaciones N° 01 008 IC04 001994 S, 01 008 IC04 001964 P, 01 008 IC04 001362 H y 01 008 IC04 001963 Y, cuyos originales lucen agregados en las actuaciones administrativas.

Que por las citadas destinaciones, oficializadas con fechas 31/08/2001, 27/08/2001, 27/06/2001 y 27/08/2001, respectivamente, ante la Aduana de Campana, la aquí actora documentó la importación para consumo de "ácido fosfonometiliminodiacético", correspondiente a la posición arancelaria 2931.00.37.100V, liquidando por dichas importaciones -en lo que aquí interesa- el importe de U$S 369.193,68 en concepto de factor de convergencia (detallado en cada D.I. con el código 502).

Que los pagos efectuados por dicho rubro, y su posterior afectación a los D.I. mencionados, han sido certificados por el servicio aduanero, con la constancia obrante en las actuaciones administrativas y, por lo demás, no ha sido objeto de observación alguna, en esta instancia, por parte de la demandada.

VI.- Que, conviene recordar que, mediante el decreto 803/01 (B.O. 19/06/01), se estableció un régimen transitorio de beneficio a las exportaciones, instrumentado por medio del factor de convergencia a fin de otorgar estabilidad a los patrones del comercio exterior argentino, en relación a las monedas rectoras de los intercambios, el dólar estadounidense y el euro de la Unión Europea. Por el art. 4° se designó a la A.F.I.P. como autoridad de aplicación para la percepción del FC de los importadores, y se le encomendó la liquidación y pago del FC a los exportadores. Por su parte y en lo que aquí interesa, en el artículo 5° se establece que "Los importadores deberán ingresar simultáneamente a la nacionalización de los bienes que importen, el Factor de Convergencia (FC) multiplicado por el valor CIF de las importaciones que realicen valuadas en DOLARES ESTADOUNIDENSES...".

Que a través del decreto N° 191/02, dictado el 25/01/02, vigente desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial el 29/01/02, se derogó el decreto 803/01 reseñado, con fundamento en el nuevo marco de política económica del gobierno nacional, que entendió que resultaba incompatible el mantenimiento de dicho beneficio a las exportaciones así como su percepción por parte de la AFIP en las importaciones.

Que, por lo tanto, en virtud de la fecha de oficialización de las destinaciones en trato, el SIM liquidó automáticamente el rubro factor de convergencia.

VII.- Que la firma recurrente fundamenta su solicitud de devolución, señalando que el factor de convergencia implicó la creación de un "nuevo tributo" a las importaciones y que, como tal, debió ser creado por una ley emanada del Congreso Nacional, por lo cual la norma que lo crea así como su imposición deviene inconstitucional. Asimismo, sostiene que el decreto 803/01 es inconstitucional, por haber sido dictado en ejercicio de facultades delegadas en el Poder Ejecutivo, prohibidas por la Constitución Nacional.

Que, en principio y tal lo expuesto, corresponde mencionar que el factor de convergencia era un coeficiente que se aplicaba sobre el valor C.I.F. de las importaciones y que era equivalente a un dólar estadounidense menos el promedio simple de un dólar estadounidense y un euro de la Unión Europea, a su cotización dólares estadounidenses en el mercado intercambiario de Londres. En los hechos, y aplicado ese coeficiente al valor C.I.F. de las importaciones, implicaba una desventaja o recargo para los importadores equivalente a un incremento del tipo de cambio, y el importe resultante debía ser ingresado a las cuentas recaudadoras abiertas por la A.F.I.P. para ser luego aplicado a los pagos, mediante las cuentas pagadoras del Banco Nación, a realizar a los exportadores del monto resultante del valor F.O.B. de las exportaciones multiplicado por el coeficiente del factor de convergencia.

Que, en virtud de lo solicitado por la firma actora, en relación a que se declare la inconstitucionalidad del decreto 803/01, corresponde aplicar al caso en cuestión, la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la sentencia dictada el 01/11/11, in re Jurado Golf SA c/ E.N.-D.G.A. -resol. 433/07 ADEZ", en la que, mediante remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal (S.C. J. 118, L.XLVI), ha sostenido que: ...con relación a los importadores, el monto a ingresar -calculado en función del factor de convergencia- constituye, sin hesitación, una 'contribución' en los términos de los arts. 4° y 17° de nuestra Constitución Nacional, de inocultable naturaleza tributaria, toda vez que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos -determinados por la norma-, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos. (...) la norma ahora impugnada tiene un defecto de origen y que cuanto resulta írrita del principio de reserva legal, al contradecir los arts. 4°, 17, 52, 75 (incs. 1° y 2°) y 99 (inciso 3°) de la Carta Magna...".

Que continúa sosteniendo que: ...es indudable que nos hallamos frente a un tributo que, más allá de su encuadramiento infraconstitucional ...ha sido establecido mediante un mecanismo que se halla claramente a extramuros de la única forma que nuestra Carta Magna prevé, es decir, mediante ley formal".

Que, finalmente, concluye que: ...nuestra Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4° como en los arts. 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas al primero de ellos...", sin dejar de advertir que "no mejora la suerte del instituto en cuestión el hecho de atribuirle naturaleza meramente cambiaria pues" ella actuaría, en casos como el del sub lite, al modo de un impuesto o de tributo atípico"".

VIII.- Que a mayor abundamiento, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que su jurisprudencia es obligatoria respecto de todos los tribunales inferiores a efectos de la adecuada salvaguardia de la unidad jurídica en la interpretación ínsita en el principio consagrado en el art. 116 de la C.N., habiéndose calificado a sí misma como intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia", como lo son, v.gr., la ley 22.415 (Código Aduanero).

Que, en efecto, pese a que la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllos [...] De esa doctrina, y de la de Fallos: 212-51 y 160, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia..." (C.S., Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo", del 4/7/85, Fallos", 307-1094 y sus citas).

Ello es así por cuanto, por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad definitiva para la justicia de toda la República (art. 100, C.N. [actualmente, art. 116, según la reforma de 1994], y art. 14, ley 48, Fallos", 212-51); extremo que corresponde extender a la actuación de este Tribunal Fiscal, en tanto ejerce funciones jurisdiccionales sustantivas o materialmente judiciales, como órgano de justicia fiscal y aduanera, imparcial e independiente de la Administración activa.

Que a lo expuesto se agrega que la Corte Suprema ha expresado en forma contundente que el desconocimiento de las pautas dadas por ella en sus pronunciamientos bastan para descalificar las sentencias emanadas de tribunales inferiores, pues la ausencia de argumentos que permitan determinar el criterio seguido para prescindir de la doctrina jurisprudencial de la Corte aplicable al caso importa una decisiva carencia de fundamentación que vicia la sentencia como acto jurisdiccional" (García, Sixto E.", del 30/6/99; Suplemento de Jurisprudencia Penal de La Ley", del 27/9/99, p. 30).

Todo ello, sin perjuicio que este Tribunal especializado puede apartarse de lo señalado por el Alto Tribunal en casos excepcionales donde introduzca nuevos argumentos que no hayan sido analizados por aquel al momento de fijar su doctrina jurisprudencial.

Que, en virtud de la doctrina de la C.S.J.N. recién citada, cuya interpretación se sigue, corresponde revocar la resolución apelada y, por ende, hacer lugar a la repetición presentada por la actora respecto de los DI N° 01 008 IC04 001994 S, 01 008 IC04 001964 P, 01 008 IC04 001362 H y 01 008 IC04 001963 Y.

IX.- Que, por lo tanto, por aplicación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo BIOTAY SA C/EN-DGARESOL 1529/08, 178/09 C/ DGA", de fecha 4/6/13, la deuda del Fisco con la firma recurrente deberá ser pesificada en los términos del art. 8º del Decreto 214/02. Asimismo, al efectuarse la cancelación deberá tenerse presente lo dispuesto en el art. 4º del Decreto 214/02, ya que es de aplicación el Coeficiente de Estabilización de Referencia (C.E.R.).

Que, en tal sentido, la CSJN -mediante remisión al dictamen de la Procuradora Fiscal-, sostuvo que: ...las obligaciones contraídas originariamente en moneda extranjera que deban consolidarse en los términos de las leyes 25.344 y 25.725 -como en este caso- se encuentran alcanzadas por el art. 8 del decreto 214/02...".

Bajo tales premisas y para la determinación del monto adeudado por el fisco a la aquí actora, corresponde aplicar el régimen para deudas consolidadas, resultando de aplicación lo dispuesto en el art. 7°, ap. a.-8 de la Resolución MeyFP n° 15/2010, debiendo tenerse presente que por haber sido solicitada la devolución el 14/12/2006, los intereses hubieran comenzado a devengarse en aquella oportunidad, sin que se hubiera devengado interés alguno antes de la fecha de corte de la consolidación dispuesta por la Ley 25.725.

Que, por ello, VOTO POR:

1.- Revocar las Resoluciones N° 85/2008, 86/2008, 98/2008 y 102/2008 (SDG OAI), recaídas en las Actuaciones N° 13289-38147-2006, 13289-38286-2006, 13289-38232-2006 y 13289-38334-2006 y hacer lugar a la devolución de la suma que fuera abonada en concepto de factor de convergencia, en relación a los DI N° 01 008 IC04 001994 S, 01 008 IC04 001964 P, 01 008 IC04 001362 H y 01 008 IC04 001963 Y, que asciende a $ 369.193,68 con más el C.E.R. y los intereses que dispone el art. 7°, ap. a.-8 de la Resolución MEyFP n° 15/2010, debiendo tenerse presente que por haber sido solicitada la devolución el 14/12/2006, los intereses hubieran comenzado a devengarse en aquella oportunidad.

2.- Costas a la demandada.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Revocar las Resoluciones N° 85/2008, 86/2008, 98/2008 y 102/2008 (SDG OAI), recaídas en las Actuaciones N° 13289-38147-2006, 13289-38286-2006, 13289-38232-2006 y 13289-38334-2006 y hacer lugar a la devolución de la suma que fuera abonada en concepto de factor de convergencia, en relación a los DI N° 01 008 IC04 001994 S, 01 008 IC04 001964 P, 01 008 IC04 001362 H y 01 008 IC04 001963 Y, que asciende a $ 369.193,68 con más el C.E.R. y los intereses que dispone el art. 7°, ap. a.-8 de la Resolución MEyFP n° 15/2010, debiendo tenerse presente que por haber sido solicitada la devolución el 14/12/2006, los intereses hubieran comenzado a devengarse en aquella oportunidad.

2.- Costas a la demandada.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y

archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.04.22 10:41:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.04.23 16:28:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.04.23 21:32:51 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.23 21:33:22 -03:00