República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-58891904-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Junio de 2026

Referencia: EX-2024-114299689- -APN-SGASAD#TFN; Bunge Argentina SA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, para resolver en los autos caratulados “BUNGE ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación”, EX-2024-114299689- -APN-SGASAD#TFN

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que mediante IF-2024-114299647-APN-DTD#JGM se presenta la firma actora –mediante apoderado- e interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2024-940-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, notificada con fecha 12/9/2024 en la actuación EX-2023-00508447-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, por la cual se rechazó el reclamo de repetición (promovido por el monto de $391.329,92) del Cargo N° 3036/2008, relacionado al Permiso de Embarque N° 08057EC01003847V, oficializado en el marco de la Declaración Jurada de Venta al Exterior que había sido incluida en el Anexo I de la Resolución (ONCCA) N° 1898/2008 (B.O. 24.07.2008). En primer lugar, efectúa un pormenorizado relato de los antecedentes que dieran origen a la cuestión de autos y de la normativa involucrada. Informa que, a raíz de la emisión de la Resolución 1898, interpuso recurso de reconsideración a fin de que la autoridad de aplicación revocara por contrario imperio la citada decisión, ya que se trataba de un acto nulo de nulidad absoluta, en función de que padecía de serios vicios en sus elementos esenciales. Al ser notificada de la Resolución N° 950/2012 del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, rechazando el recurso de reconsideración, interpuso recurso jerárquico ante Presidencia de la Nación y, asimismo, interpuso recurso de queja ante el Ministerio de Agricultura, por el incumplimiento de los plazos legales para la remisión de las actuaciones de referencia. Manifiesta que el expediente se radicó en Asuntos Legales de Presidencia de la Nación y, pese a que interpuso pronto despacho, a la fecha de la interposición del presente recurso, el mismo se encuentra pendiente de notificación. Destaca que entre las operaciones detalladas en la citada Resolución ONCCA 1898/2008, se encontraba la DJVE involucrada en autos. Sostiene que con fecha 29.09.2011 procedió a acreditar el pago -bajo protesto- de una serie de Cargos, entre los que se encontraba el de autos, aclarando que el mismo se efectuaba en concepto de capital. Señala que, respecto de la intimación por parte de la DGA a la cancelación de los intereses resarcitorios, se impugnaron las mismas por considerar condonados dichos intereses, y que con fecha 06.08.2020 la CSJN hizo lugar a tal pedido mediante Expediente 15951/2017. Sostiene que la Aduana limita los fundamentos del rechazo de la repetición aplicando el artículo 1069, ap. b).1, del Código Aduanero, incurriendo en una interpretación literal de la norma, aun cuando en el procedimiento de impugnación no se emitió un acto definitivo sobre la legitimidad de dichos Cargos. Agrega que, de hecho, la

Aduana, ante el pago bajo protesto realizado declaró abstracta la discusión y la intimó al pago de los intereses resarcitorios. Manifiesta que avalar el rechazo de la repetición efectuado por la Aduana, equivaldría a impedirle ejercer su derecho de defensa (sobre la base de ritualismos inútiles) y, a su vez, imposibilitar la devolución de lo pagado indebidamente al Fisco, en clara violación de su derecho de propiedad y los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad y en manifiesta restricción del principio *in dubio pro actione*, rector en la materia tributaria. Sostiene que la Ley N° 26.351 resulta inconstitucional por ordenar su aplicación retroactiva en clara violación de la Constitución Nacional y agrega que los actos emitidos para aplicar dicha norma son nulos, de nulidad absoluta e insanable. Asevera que, al registrar las DJVE antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 26.351, adquirió el derecho a la aplicación de los regímenes tributarios, alícuotas, aranceles y base imponible (precio índice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente), vigentes a la fecha de cierre de la venta registrada ante la autoridad de aplicación. Refiere al régimen establecido por la Ley 21.453, enfatizando la certidumbre sobre su aplicación y el haber garantizado el régimen tributario aplicable a las operaciones de exportación correspondientes a las DJVE registradas durante su vigencia. Cita jurisprudencia al respecto. Argumenta y desarrolla in extenso los motivos por los cuales considera que la aplicación de la Ley 26.351 implicó una modificación retroactiva de los derechos adquiridos, violando así el principio de legalidad y afectando los principios de certeza, seguridad jurídica, razonabilidad, buena fe y confianza legítima. Alude a la reforma incorporada por la Ley 26.351 y a su decreto reglamentario. Sostiene que debe ser declarada la nulidad de las Resoluciones 1487 y 1898, ésta última causa de la decisión resolución aquí apelada, teniendo en cuenta la señera jurisprudencia donde se declaró la nulidad de las mismas, por falta de causa, motivación y vulneración del debido proceso adjetivo. En cuanto a la tasa de interés, solicita se declare inconstitucional o inaplicable la tasa de interés mensual del 0,5% prevista en el artículo 4 de la Resolución 314/04. Formula reserva de solicitar la devolución en dólares americanos. Considera que a los fines del cálculo de los intereses resarcitorios previstos en el artículo 811, 812 y concordantes del Código Aduanero, corresponde la aplicación de la tasa pasiva promedio publicada por el B.C.R.A. (Comunicado N° 14.290). Cita jurisprudencia. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal, confiere autorizaciones, y solicita que, oportunamente, se haga lugar al recurso interpuesto, se revoque la resolución apelada y se ordene la devolución de las sumas reclamadas en autos con más sus respectivos intereses resarcitorios, con expresa imposición de costas a la DGA.

II.- Que mediante presentación IF-2025-18114610-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso conferido. Realiza un breve resumen del objeto de la causa y, en estricta exigencia legal, niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documentación y/o copias invocadas por la contraria que no sean expresamente reconocidos en su responde, o que surjan de las constancias de sus oficinas en las actuaciones administrativas. Asimismo, realiza una síntesis de lo actuado en sede aduanera. De manera continuada plantea que corresponde el rechazo in limine de la pretensión de la contraria en virtud de lo dispuesto por el artículo 1069, apartado 1, inciso b), punto 1) del Código Aduanero, ya que no asiste razón a la accionante respecto a la vía elegida en sede aduanera mediante la interposición del recurso de repetición. Respecto de ello, manifiesta que la firma actora pretende repetir el pago de un Cargo mediante un procedimiento de repetición, re-insertando una cuestión ya planteada en sede aduanera mediante un procedimiento de impugnación. De manera subsidiaria, plantea la incompetencia de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad y contesta la cuestión de fondo. A tal fin cita la normativa vinculada a la presente causa (leyes 21.453 y 26.351), afirmando que el sistema es coherente al exigir al exportador que al momento de la venta “verdaderamente” pueda acreditar que tiene en su poder la mercadería o al menos pueda acreditar que la adquisición de tales productos fuese con anterioridad al incremento de las alícuotas. Remarca que la firma de marras no demostró, ni ante el servicio aduanero en sede administrativa ni en el escrito de apelación, que las mercaderías exportadas no se encuentran alcanzadas por las normativas citadas, simplemente se limitó a hacer una referencia intrascendente al respecto. En subsidio, y en el negado caso de que se haga lugar a la repetición, plantea la extemporaneidad del reclamo sobre

la tasa de interés. Y en el caso de que no se haga lugar a esto último, solicita la aplicación de los arts. 811 y 812 C.A. También, y de manera subsidiaria, solicita la aplicación del fallo “Cencosud”. Finalmente, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, y solicita que, oportunamente, se confirmen en un todo los decisorios aduaneros objeto de apelación, con expresa imposición de costas a cargo de la parte actora.

III.- Que las actuaciones administrativas se inician, a fs. 3/45, con la presentación efectuada por la actora en la que adapta su pedido de repetición, cumpliendo la intimación bajo protesto y solicitando acumulación. Seguidamente, a fs. 65 de las actuaciones, el servicio aduanero solicita que se certifique el pago efectuado, así como la fecha en que se realizó. A fs. 70, a través del IF-2024-02559207, se informa que con fecha 30/9/2011 se pagó un monto en dólares de U$D 93.063 a un tipo de cambio de 4,205 por un total de $ 391.329,92, a través de la LMAN 11057LMAN017945N. A fs. 76/84 luce la Resolución N° 356/2012 mediante la cual se resuelve declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación incoado por la firma BUNGE ARGENTINA SA contra los cargos N° 3022/08 al 3041/08. A fs. 86, mediante PV-2024-02642555 se tiene por iniciado “tempestivamente” el recurso de repetición, por agregada la prueba documental, se decide no hacer lugar a la acumulación solicitada y a la prueba documental en manos de terceros, a la prueba informática informática y pericial contable ofrecida En tanto que a fs. 91/94 se encuentra glosada la RESOL-2024-940-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, mediante la cual se decide no hacer lugar a la devolución intentada por la firma BUNGE ARGENTINA SA. Finalmente, a fs. 104, surge el escrito mediante el que la actora comunica la interposición del recurso de apelación ante este Tribunal.

IV. Que, sentado ello, corresponde analizar la aplicación al caso del artículo 1069, inciso b) apartado 1, del Código Aduanero.

Que la referida norma dispone que: *“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.”*.

Que, a su vez, en la Exposición de Motivos del Código Aduanero se señala que en el artículo 1069 se establece una limitación en cuanto a la procedencia de la repetición de las cantidades pagadas a requerimiento del servicio aduanero, aclarando que en tales supuestos la repetición no es viable si la respectiva liquidación, en lo que aquí importa, hubiera sido objeto de revisión por el procedimiento de impugnación. Se indica que la razón de dicha limitación estriba en que, en esos casos, el contribuyente ya ha discutido la procedencia del requerimiento del Fisco en el curso del procedimiento indicado, donde pudo ejercer su derecho de defensa, de modo que la resolución que finalmente recayera, no podría ser nuevamente revisada en un nuevo procedimiento.

Del análisis de las actuaciones arrimadas a la presente causa, resulta que tal como lo manifiesta la empresa recurrente, el importe cuya devolución se persigue, es el que oportunamente le fuera requerido por la Aduana mediante el Cargo N° 3036/2008, que- si bien fue impugnado- también fue abonado -aunque bajo protesto- con anterioridad a que la Aduana hubiera hecho cualquier tipo de revisión al respecto.

Tal es así que, mediante la Resolución N° 356/2012 (AD SALO) se dispuso declarar abstracta la cuestión de fondo que diera origen al procedimiento de impugnación contra los Cargos Nros. 3022/08 al 3041/08, entre los que se encuentra el aquí en trato.

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

Que, por los motivos *supra* reseñados, y habida cuenta que en la especie no ha existido pronunciamiento definitivo sobre los fundamentos presentados por la actora en el procedimiento de impugnación sustanciado en relación al Cargo N° 3036/2008, aquí involucrado, ni se efectuó su revisión en el mencionado procedimiento, el rechazo de la solicitud de repetición formulada por la recurrente, dispuesto en la resolución aquí apelada, carece de fundamentos jurídicos.

V.- Que, en consecuencia, corresponde tratar a continuación la apelación interpuesta por la actora, esto es analizar el fondo del asunto y expedirse en relación a la repetición solicitada por la recurrente.

Que la Ley 21.453 (B.O. 11/11/1976), al regular la exportación de productos agrícolas, estableció un sistema de registro de Declaraciones Juradas de Ventas al Exterior (DJVE) siendo aplicables los regímenes tributarios vigentes a la fecha de cierre de cada venta (art. 6º de la ley citada). Por su parte, la Ley 26.351 (sancionada el 26/12/2007) estableció que, de registrarse un incremento en las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación entre la fecha de registro de la DJVE y la de oficialización del permiso de embarque, los exportadores debían acreditar de modo fehaciente la tenencia o adquisición de la mercadería, o bien la adquisición de la misma con anterioridad al incremento. De no acreditarse tales extremos, la Ley bajo análisis dispuso que deberán tributar la mayor alícuota en concepto de derechos de exportación (arts. 1° y 2° de la Ley 26.351). Finalmente, mediante su art. 4 estableció su vigencia, fijando la retroactividad de la norma, alcanzando a las DJVE "... que hayan sido registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley".

Que, el Decreto 764 del 12 de mayo de 2008, reglamentario de la Ley 26.351, mediante su art. 2º estableció que "... las disposiciones de la Ley 26.351 serán aplicables a las operaciones de ventas al exterior debidamente registradas en los términos de la Ley 21.453, cuando la oficialización de las respectivas destinaciones de exportación sea posterior al 9 de noviembre de 2007". En esta última fecha, entró en vigor un aumento de alícuotas dispuesto por el entonces Ministerio de Economía y Producción, instrumentado por las Resoluciones Nros. 368/07 y 369/07.

Que, en su correlato, se dictó la Resolución ONCCA Nº 1898/08 mediante la cual se hizo saber a la AFIP un listado con las DJVE respecto de las cuales las empresas exportadoras no habrían acreditado oportunamente la adquisición o tenencia de la mercadería registrada, en los términos de la Ley Nº 26.351 y su decreto reglamentario Nº 764/08. En el detalle de ese listado se encontraba, entre otras, la firma BUNGE ARGENTINA S.A., tal como surge de la documental acompañada por la actora en esta instancia.

Que no se encuentra discutido en autos que la recurrente oficializó el Permiso de Embarque N°

08057EC01003847V al amparo de la Ley 21.453, registrando la respectiva Declaración Jurada de Venta al Exterior, que luego fuera incluida en el Anexo I de la Res. ONCCA N° 1898/2008 (B.O. 24/07/08).

Tampoco se encuentra discutido que, tal como lo señala la actora y surge de las actuaciones administrativas, BUNGE ARGENTINA S.A. procedió a abonar -bajo protesto- la suma de $391.329,92 (equivalente a USD 93.063 convertidos al tipo de cambio de la fecha: $ 4,205), -ver 11057LMAN017945N obrante en las actuaciones administrativas- cuestionando desde dicha oportunidad la legitimidad de la normativa en base a la cual la DGA fundaba su reclamo tributario y la validez de la Resolución ONCCA1898/08.

VI.- Que, bajo tales premisas, considero aplicable al caso de autos lo resuelto por la Sala G en el Expediente N° EX - 202340055240-APN-SGASAD#TFN, de igual carátula que el presente, donde el Dr. Miguel N. Licht, Vocal preopinante, sentenció: "… la reforma introducida por la ley 26.351 resulta violatoria del principio de retroactividad, por cuanto al disponer el aumento de la alícuota aplicable, ninguna duda cabe de que modificó los efectos jurídicos de negocios concertados y consolidados al amparo de la legislación vigente. En ese sentido, es elocuente que la exigencia incorporada por la reforma legislativa es sobreviniente e imprevisible para los responsables que declararon su posición impositiva al amparo de la ley 21.453, lesionando así derechos adquiridos y afectando la seguridad jurídica.

"En materia aduanera, existen numerosos tratados internacionales a los que se encuentra subordinado el régimen tributario aplicable a las importaciones y exportaciones, tal como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), que establece como uno de los principios esenciales la irretroactividad de los derechos de Aduana. Asimismo, el Código Aduanero establece la irretroactividad de los tributos aduaneros en los arts. 637, 639, 726 y 728 (…).

"IX.- (…) una lectura discreta y razonable de la ley 21.453 no permite inferir que era *conditio sine qua non* para consolidar los efectos tributarios de la operación que los exportadores acreditasen fehacientemente la tenencia o la adquisición de los productos a ser exportados…".

"XI.- En ese marco conceptual es ostensible que la ley 26.351 implicó una modificación de los efectos tributarios hacia el pasado en detrimento de los principios de legalidad, retroactividad y seguridad jurídica, toda vez que si la responsable de la obligación tributaria decidió cerrar las ventas para exportación y registrarlas, no lo hizo siquiera en abuso de derecho, sino al amparo de un marco legal que se los permitía y reconocía las particularidades del sector involucrado. Téngase presente que quien realizó un acto lícito al amparo de un beneficio legal y teniéndolo probablemente en cuenta en el cálculo de sus legítimas ganancias, no puede ser privado del mismo por una ley posterior, sin afectar el derecho de propiedad que la Constitución garantiza. En tales circunstancias, el derecho no puede ser suprimido por una ley posterior sin agravio al derecho constitucional de propiedad. Nuestro Máximo Tribunal, ha reconocido que las leyes no pueden afectar derechos constitucionales que se encuentran incorporados al patrimonio de los administrados, adquiridos al amparo de una legislación anterior (Fallos 157:1023, 152:268, 234:753, 269:259, 299:132, 310:1961). (…)

"XII.- (…) Inclusive la protección puede hacerse extensiva frente a modificaciones intempestivas que desconozcan la confianza legítima de los administrados en la estabilidad de las reglas aplicables al ejercicio de una actividad. (…)

"XVII.- Por las razones expresadas, encuentro que la situación de marras debe encontrarse regida por la ley 21.453, toda vez que la aplicación de la ley 26.351 importaría una afectación a la sustancia de los derechos constitucionales que amparan la situación del obligado frente al ejercicio de la potestad tributaria. Esto es así,

habida cuenta de que la ley 26.351 no puede ser exhibida como una ley interpretativa o aclaratoria, desde que incorpora una condición no prevista en la ley precedente, al exigir que acredite de modo fehaciente la tenencia o en su caso la adquisición de los productos con anterioridad al incremento en más de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios. Resulta notorio que, en vez de aclarar el fin tenido en cuenta por la ley 21.453, por el contrario, lo desvirtúa, volviendo sobre una relación jurídica constituida antes de su vigencia (nacida con el registro de la DJVE) y privándola de una de sus principales ventajas: la aplicación de la alícuota de los derechos de exportación vigentes al momento de cierre de la venta, por no cumplir con un nuevo requisito –que no estaba previsto en la ley anterior-. …".

Asimismo, en dicha sentencia se alude a abundante jurisprudencia de la justicia del fuero contencioso administrativo federal, donde las distintas firmas exportadoras de productos agropecuarios, que habían sido listadas en las Resoluciones ONCCA 1487/2008 y 1898/2008, interpusieron sendas demandas solicitando la nulidad de las referidas resoluciones, habiéndose obtenido numerosos pronunciamientos en los cuales se deja sin efecto la presunción de legitimidad de las Resoluciones ONCCA 1487/2008 y 1898/2008 (INLEG-202455671578-APN-VOCXIX#TFN "BUNGE ARGENTINA S.A. c/DGA s/recurso de apelación", EX-202340055240-APN-SGASAD#TFN, sentencia de fecha 28/05/24; y en mismo sentido INLEG-2024-62535015-APNVOCXIX#TFN "BUNGE ARGENTINA S.A. c/DGA s/recurso de apelación", expediente EX-2023-40056050APN-SGASAD#TFN, sentencia de fecha 13/06/24; ambas de la Sala "G" de este Tribunal Fiscal).

Que, como consecuencia de todo lo antes expuesto, corresponde revocar la resolución aduanera apelada y hacer lugar a la repetición intentada por la firma BUNGE ARGENTINA S.A., con más los intereses correspondientes.

VII.- Que todo ello sin perjuicio de los reparos de índole constitucional que el suscripto tiene en relación al tratamiento y discusión que tuvo la ley 26.351 (B.O. 16/1/2008) en el Senado de la Nación, donde se modificara el proyecto votado por la Cámara de Diputados en base a afirmaciones que no guardaban debido correlato con la realidad de aquel momento histórico (confr. mis votos in re "Nidera S.A." -Expte. Nro. 33.662-A-, del 2 de octubre de 2019, y "Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A." -Expte. Nro. 31.070-, del 7 de octubre de 2019, que tramitaran por ante la Vocalía de la 18° Nominación, entre otros).

En efecto, es deber de este Tribunal Fiscal, atento ser el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, velar muy especialmente por la custodia del orden jurídico en todos sus aspectos. Ello así, en el ejercicio de su sublime misión de impartir justicia tiene la obligación de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto al debido proceso adjetivo establecido en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, garantizando en todo momento una tutela jurisdiccional-judicial imparcial, plena, amplia y efectiva, dentro del marco legal de su competencia legal, constitucional y convencionalmente atribuida.

No obstante, toda vez que las sentencias de la Cámara Contencioso Administrativo Federal por las que se confirmaran las declaraciones de nulidad de las disposiciones que dieran origen a los Cargos aduaneros objeto de autos han quedado firme y pasadas en autoridad de cosa juzgada, no corresponde –en plena consonancia con lo señalado en los votos *supra* referenciados- que esta Sala "F" se pronuncie en relación a la validez constitucional de la normativa en crisis, habida cuenta el instituto de la inmutabilidad de la cosa juzgada, cuya aplicación en la especie deviene ineludible, en virtud de elementales razones de seguridad jurídica, como así también en aras a preservar la integridad del derecho de defensa en juicio previsto en los artículos 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 18 de la Constitución Nacional.

VIII.- Que, en cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente por la actora, ha sentenciado el Máximo Tribunal en los autos caratulados "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA"

C1242, XLIX lo siguiente: *“7°) Que, sentado lo que antecede, cabe poner de relieve que en el caso de autos (confr. fs. 93/112 del expediente administrativo 13289-17409-2008 y lo señalado por la cámara a fs. 87 vta.), los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905. En consecuencia, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago, pues -de acuerdo con la doctrina del precedente E.222.XLI. "Editorial Perfil S.A.", sentencia del 12 de agosto de 2008-, en las condiciones indicadas, no existe suma alguna que deba ser devuelta en dólares estadounidenses ni que deba ser transformada a pesos en los términos del decreto 214/02”*.

“8°) Que, a mayor abundamiento, el art. 809 del Código Aduanero -que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos" (…). En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares”.

Que siendo ello así, a los fines de la devolución de lo abonado indebidamente, deberá tenerse en consideración que la suma que la recurrente solicita que se le devuelva ha sido abonada en pesos.

IX.- Que, en relación con la tasa de interés, el artículo 811 del Código Aduanero señala que: *“En los supuestos en que se reclamare la devolución de importes pagados indebidamente en concepto de tributos, ya fuera que el pago se hubiere efectuado espontáneamente o a requerimiento del servicio aduanero, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición, hasta el momento de su pago”. Y el art. 812 del C.A agrega que: “En los supuestos previstos en el artículo 811, la tasa de interés aplicable será la que fijare la Secretaría de Estado de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794”*.

Para el caso, las tasas de interés aplicable a dichas sumas serían, en principio, las fijadas por las Resoluciones 314/04 y 841/10, atento a que la solicitud de repetición de la actora es de fecha 28/12/2015- la cual aplicaría hasta la entrada en vigencia de la Resolución ex MH 598/2019 (01/08/2019), y posteriormente, las tasas de interés establecidas por las Resoluciones ME 559/22, 3/24 y 199/25, de acuerdo con la vigencia temporal de esas normas (art. 9 de la Res. ME 559/22, art. 10 de la Res. ME 3/24 y art. 6° de la Res. ME 199/25).

Sin embargo, no puede desconocerse que la tasa de interés fijada por el artículo 811 del Código Aduanero, deviene claramente insuficiente para mantener el valor del capital abonado en demasía desde el inicio del reclamo (en el año 2015) hasta la fecha de su efectivo pago por el Fisco Nacional.

Que dicha situación económica imperante en el país es reconocida mediante la Resolución del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas N° 841/2010 cuando elevó los intereses resarcitorios y punitorios fijados en la Resolución del Ministerio de Economía y Producción N° 314/04 del 2% al 3% mensual y del 3% al 4% mensual (respectivamente) con fundamento en la necesidad de adecuar las tasas a las condiciones económicas existentes, lo cual evidencia un expreso reconocimiento del Estado Nacional de la modificación de la situación económica en el sentido pretendido por la parte actora.

Sin embargo, pese al expreso reconocimiento por dicha normativa de la modificación de las condiciones económicas imperantes, al tiempo del dictado de la resolución 314/04, no se incrementó simétricamente la tasa de interés fijada para repeticiones, la que se mantuvo en un 0,5% mensual.

Debiendo recordarse que la tasa de interés del 0,5% mensual establecida por las mencionadas Resoluciones se

mantuvo hasta la entrada en vigencia de la Resolución ex MH 598/2019 (01/08/2019), y posteriormente modificada por las Resoluciones ME 559/22 y 3/24 (de acuerdo con la vigencia temporal de esas normas -art. 9 de la Res. ME 559/22 y art. 10 de la Res. ME 3/24).

A partir del 1 de marzo de 2025 comenzó a tener vigencia la Resolución ME 199/25, que la eleva al 0.75% mensual.

Por lo cual, la aplicación lisa y llana de la tasa de interés contemplada en el artículo 811 del Código Aduanero implica un perjuicio económico injustificado en cabeza de la firma actora, ya que recibiría los importes adeudados con una tasa de interés inferior a las variaciones del Índice de Precios al Consumidor elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos de la República Argentina, lo cual resulta irrazonable y desproporcionado, ya que tales intereses no compensan la pérdida de poder adquisitivo de la moneda, aniquilando los derechos del acreedor a la restitución integral de los importes pagados sin causa.

En este sentido, la Cámara Federal de Salta en los autos “Alubia SA c/AFIP-DGI s/ repetición” (04/11/2014), sentencia no desvirtuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, consideró que la tasa de interés del 0,5% fijada en la Resolución del Ministerio de Economía y Producción N° 314/04 resultaba irrazonable para las devoluciones de las sumas de dinero reconocidas a favor de los contribuyentes que sin llegar a igualar a las que percibe el Fisco “atempere el progresivo empobrecimiento del contribuyente durante el reclamo, en contextos económicos inflacionarios o con demoras burocráticas prolongadas”, declarando la inconstitucionalidad de dicha tasa y considerando aplicable en su lugar la establecida en el Comunicado N° 14.290 del BCRA.

Por su parte, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en pronunciamientos de sus diferentes Salas, considero irrazonable la tasa establecida por las resoluciones 314/04 y 841/10 y que debía aplicarse a los intereses devengados a partir del momento establecido por el art. 811 del C.A la tasa de interés pasiva promedio publicada por el BCRA, en la causa “Sancor CUL c/DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, 17/06/2021 Expte. N° 55842/2019- Sala V, remitiéndose a lo expuesto en las causas “Osram Argentina S.A. c/EN-AFIP-DGI-Resol. 30/11 s/Dirección General Impositiva”, Expediente N° 15.885/2011, del 15 de agosto de 2017, “Driollet Laspiur, Rogelio c/EN-AFIP s/Dirección General Impositiva”, Expediente N° 29.472/2014, del 13 de diciembre de 2017 y “Oleaginosa Moreno Hermanos SAC c/Administración Nacional de Aduanas s/recurso directo de organismo externo”, Expediente N° 8070/2018, del 5 de septiembre de 2018.

Asimismo, la Sala II en los autos “Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 36.648-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 09.02.2024; ibid, Sala III, “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFY (29.994-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 11.08.2022; ibid. Sala IV, “Oleaginosa Moreno Hermanos SA c/DGA s/Recurso directo de organismo externo”, sentencia del 26.03.2019; entre otros), dispuso para la aplicación de la tasa de interés pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina al momento dispuesto por el artículo 811 del Código Aduanero.

Por lo demás, la citada doctrina encuentra sustento suficiente en la pluma del Dr. José Octavio Casás –quien en mi opinión sin dudas integra la tríada de tributaristas más notables de toda la historia nacional, sin desmedro del resto de los autores que componen nuestra ejemplar doctrina- al sentenciar –en disidencia- con fecha 19/9/2017 la célebre causa “Aranovich” como Juez del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad Autónoma de la Ciudad de Buenos Aires, por lo que entiendo que en la especie no corresponde aplicada la tasa de interés fijada por la referida Resolución Nro. 314/2004 del Ministerio de Economía de la Nación para restituir las sumas indebidamente percibidas por la AFIP-DGA por estrictos motivos de equidad, en la medida en que los importes

restituidos a la tasa de interés prevista en dicha norma se ven, en los hechos, confiscados por el transcurso del tiempo, dado que la misma no compensa ni siquiera la pérdida de poder adquisitivo de la moneda.

En palabras del propio maestro Casás, "(...) una visión limitada, circunscripta a la pura nominalidad de los importes -acrecentados con un 6% anual de intereses moratorios-, conduciría a que, además de privarse al contribuyente de la utilización del capital del que era legítimo titular por un prolongado período de tiempo, se le generaran, al momento de la devolución, consecuencias indiscutiblemente confiscatorias, con el alcance y el significado que al término ´confiscación´ ha brindado la Corte Suprema de Justicia de la Nación (...)

Asimismo, y más allá de la posibilidad de que las tasas de interés puedan ser diferentes para el Fisco y para el contribuyente, Casás destaca que "no podrían, en ningún caso, producir un resultado confiscatorio, afectando el derecho de propiedad del repitente como consecuencia de no enjugar la depreciación de la moneda" (Consid. 5).

Por lo demás, con énfasis sostiene que "el establecimiento de una tasa de interés moratorio en favor de los repitentes de ingresos ilegítimos que no compense siquiera la inflación es una forma de engrosar las arcas del Tesoro Público dejando de lado los principios fundamentales que inspiran lo que ha vendido a denominarse como el Estatuto del Contribuyente ... es que por tal vía se generan, por el efecto o impuesto inflacionario, recursos a favor del Erario Público que no califican dentro del concepto tradicional de tributo, pero que producen un empobrecimiento del contribuyente y un enriquecimiento sin causa del Fisco".

Por último, el referido criterio jurisprudencial es el que viene aplicando el suscripto, por elementales razones de equidad y justicia tributaria, en relación a la materia objeto de debate (confr. "GRIMOLDI S.A. c/D.G.A. s/apelación", Expte. Nº 38.106-A y "CARGILL S.A.C.I Y OTRO c/D.G.A. s/apelación", Expte. Nº 39.298-A, ambas del 15 de marzo de 2019; entre muchos otros).

X.- Que, por todo lo expuesto, corresponde, en el caso, aplicar la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina desde la fecha de reclamo a la DGA (29/12/2015) 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 artículo 3° de la Resolución del ME 199/2025.

XI.- Que, en consecuencia, resulta ajustado a derecho revocar la Resolución apelada en la litis y hacer lugar a la devolución de la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y UN MIL TRESCIENTOS VEINTINUEVE PESOS CON NOVENTA Y DOS CENTAVOS ($391.329,92) pagados en concepto de derechos de exportación abonados en demasía, suma a la que deberán adicionarse los intereses desde el 29 de diciembre de 2015 –día de solicitud de la presente repetición en sede aduanera- hasta la fecha de su efectivo pago, de conformidad con lo dispuesto en los Considerandos precedentes.

Por las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, VOTO por:

1) Revocar la Resolución N° RESOL-2024-940-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI dictada por el Sr. Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo con fecha 19/9/2024, en las actuaciones EX-2023-00508447-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI.

2) Hacer lugar a la devolución de la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y UN MIL TRESCIENTOS VEINTINUEVE PESOS CON NOVENTA Y DOS CENTAVOS ($391.329,92) a la que deberán adicionarse los intereses, que deberán computarse desde el 29 de diciembre de 2015 hasta la fecha de efectivo pago y de conformidad con lo dispuesto en el Considerando X del presente decisorio.

3) Costas a la vencida.

El Dr. González Palazzo dijo:

Adhiero a lo propuesto por el Sr. Vocal Instructor en tanto recepta –en lo que se refiere a la tasa de interés a aplicar- lo dicho por el Superior en los precedentes VITERRA ARGENTINA S.A. (Expte. Nro. 13.419/25) y LDC ARGENTINA S.A. (Expte. Nro. 38.613/25), entre muchos otros. ASÍ LO VOTO.

Por ello, SE RESUELVE:

1) Revocar la Resolución N° RESOL-2024-940-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI dictada por el Sr. Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo con fecha 19/9/2024, en las actuaciones EX-2023-00508447-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI.

2) Hacer lugar a la devolución de la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y UN MIL TRESCIENTOS VEINTINUEVE PESOS CON NOVENTA Y DOS CENTAVOS ($391.329,92) a la que deberán adicionarse los intereses, que deberán computarse desde el 29 de diciembre de 2015 hasta la fecha de efectivo pago y de conformidad con lo dispuesto en el Considerando X del presente decisorio.

3) Costas a la vencida.

Regístrese. Notifíquese. Oportunamente, archívese.

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.06.12 17:52:08 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: 2026.06.12 18:17:20 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.12 18:17:50 -03:00