República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-69560779-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Julio de 2026

Referencia: SENTENCIA;EX-2024-135839009- -APN-SGASAD#TFN;ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2024-135839009- -APN-SGASAD#TFN: "ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. C/ DGA S/RECURSO DE APELACION",**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Que mediante RE-2024-135837312-APN-SGASAD#TFN la actora se presenta e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2024-1292-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI. A continuación, desarrolla sus agravios. Inicialmente, se expide en relación al régimen instaurado por la Ley N° 21.543 y sus modificatorias. Agrega que el 21/12/2011 decidió abonar los cargos bajo protesto, denunciando en dicho acto que su emisión y notificación contravenía la medida cautelar notificada a la ONCCA y a la Aduana. Puntualiza que habiendo sido declarada nula la Resolución N° 1898/2008, la pretensión de la Aduana de retener las diferencias de derechos de exportación cobradas con fundamento en la Ley 26.351 se encuentra totalmente desprovista de sustento fáctico y jurídico. En cuanto a la interpretación del art. 1069 apartado 1 inc. b) explica que no es posible su mera interpretación literal, sino que debe indagarse más profundamente, dando pleno efecto la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios garantías de la Constitución Nacional. A continuación, se expide en relación a la ilegitimidad de los cargos y al sentido de la Ley N° 26.351. Agrega que si el exportador, conforme al régimen de la Ley 21.453 registró una DJVE y consolidó el tratamiento fiscal aplicable -el vigente a la fecha de cierre de venta-, cualquier modificación legislativa posterior que establezca un mayor nivel de alícuotas o de base imponible y, por consiguiente, una mayor carga fiscal afecta un derecho irrevocablemente adquirido. Cita jurisprudencia que entiende aplicable. Argumenta que el expreso reconocimiento de la nulidad de los cargos por parte de la máxima autoridad jerárquica del servicio aduanero y su posterior allanamiento a la pretensión de mi

mandante en sede del Tribunal Fiscal de la Nación, debe obrar inexcusablemente como fundamento de la procedencia de la repetición y devolución inmediata de los montos indebidamente pagados en el año 2011. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se haga lugar a la devolución peticionada.

II.- Mediante el IF-2025-28139911-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña las actuaciones administrativas. Aduce que la vía elegida resulta improcedente, toda vez que, la actora reinserta una cuestión ya planteada en sede aduanera mediante el procedimiento de impugnación, procesos en los cuales, cumplidas las etapas procesales de rigor, recayó resolución aduanera, prosiguiendo el debate ante el TFN el que culminó con sentencia definitiva y firme. Explica que al encontrarse firme la sentencia recaída en el trámite de la apelación interpuesta ante el Tribunal Fiscal de la Nación contra la resolución de la impugnación oportunamente tramitada, se excluye en su totalidad el examen del cargo en crisis en un procedimiento de repetición. Adiciona que obrar en sentido contrario, atentaría contra la seguridad jurídica y ocasionaría un serio perjuicio económico al Estado Nacional, justificando el inicio de actuaciones administrativas duplicadas respecto de un mismo objeto. Cita jurisprudencia. En subsidio, recuerda la imposibilidad de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de normas y contesta el traslado respecto al fondo de la causa. Finalmente, ofrece como prueba las actuaciones EX-2024-03200350- -AFIPSRRODVMENT# SDGPCI, formula reserva de Caso Federal y solicita la confirmación del acto apelado.

III.- Las actuaciones administrativas EX-2024-03200350- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI (adjuntas en archivo embebido al IF-2025-28020324-APN-DTD#JGM) contienen la adaptación de la repetición formulada por la actora, en cumplimiento de la intimación efectuada en el marco del expediente N° 12509-1026-2014. Adjunta asimismo documentación incluida como anexo (permiso de embarque, sentencias judiciales y del TFN en el marco del Expediente N° 31.152-A).A continuación, se agrega liquidación manual 11057LMAN023862X, donde se da cuenta de los pagos efectuados vinculados a los derechos de exportación referentes al permiso N° 08057EC01001086Y. A continuación, se incluye la Resolución N° 319/2012 (AD SALO). Finalmente, se emite el acto apelado y cuestionado en autos.

IV.- Por PV-2025-43417101-APN-VOCXXI#TFN se declaró la causa como de puro derecho. Que por PV-2026-68670399-APN-VOCXXI#TFN se elevó la causa a la Sala “G”. En fecha 15/07/2026, pasaron a sentencia (IF-2026-68657769-APN-VOCXXI#TFN).

V.- Que en relación al régimen jurídico aplicable al procedimiento de repetición cabe considerar que el art. 1068 del C.A. establece que *“Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las repeticiones de los importes en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera.”* y el art. 1069 apartado 1. del C.A.- en su parte pertinente- dispone que *“… Sólo son susceptibles de repetición: b) los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, siempre que la respectiva liquidación: 1) no hubiere sido objeto de revisión en el procedimiento de impugnación …”*

Que los artículos referidos no ofrecen dificultades interpretativas. La Corte Suprema ha afirmado en reiteradas oportunidades que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y, cuando ésta es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma. (Fallos:

345:938, 344:3156, 344:1411, 341:1322, entre muchos otros).

Que la vía de la repetición es un instituto especialmente regulado en el Capítulo Segundo del C.A., siendo un procedimiento especial, de interpretación restrictiva y aplicable únicamente en los supuestos y bajo las condiciones establecidas por el referido Código, que no se verifican en estos autos.

Que, en la Exposición de Motivos del Código Aduanero, se señala que en el art. 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.

VI.- Que, del análisis de las actuaciones arrimadas a la presente causa resulta que el importe cuya devolución se persigue, es el que oportunamente le fuera requerido por la Aduana a la actora mediante el cargo N° 2227/2011, el cual, si bien fue impugnado, también fue abonado, aunque bajo protesto.

No obstante, conforme se desprende de las referidas actuaciones la Aduana revisó en sede aduanera el cargo formulado, **resolviendo rechazar la impugnación contra los cargos Nros. 2224 al 2239 todos ellos del año 2011, entre los que se encuentra incluido de autos (Resolución N° 319/2012 AD SALO).**

Que, en esa inteligencia, asiste razón al Fisco en cuanto a que en el caso **existió un procedimiento de impugnación previo sustanciado y resuelto en relación al cargo objetado en autos y cuya devolución se persigue.**

Más aún, dicha resolución fue cuestionada ante este Tribunal (expediente N° 31.152-A) dio origen a la sentencia de fecha 08/11/2013 por la cual se tuvo por allanado al Fisco, atento a existir sentencias judiciales firmes.

Que la cuestión de fondo que dio lugar a la pretensión originaria transitó por diferentes instancias judiciales-citadas en los considerandos de la resolución emitida por la Sala “E” de este Tribunal-habiendo adquirido firmeza en calidad de cosa juzgada y dando lugar al allanamiento del Fisco en esta sede.

Que, atento ello, se advierte que por el cobro (ahora) indebido de la suma abonada bajo protesto por la aquí recurrente en relación al cargo N° 2227/2011, se produciría un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, aunque dicha decisión excede el marco de competencia de este Tribunal.

Que, por todo lo referido anteriormente, corresponde confirmar la resolución aduanera aquí cuestionada, toda vez que, en este caso, **habiéndose resuelto en sede administrativa la impugnación impetrada, la vía procesal** elegida por la actora para la repetición resulta improcedente a los fines pretendidos. Ello, en virtud de lo dispuesto por el art. 1069, apartado 1, inciso b) pto. 1 del C.A., debiendo ser canalizada por los mecanismos procedimentales tenientes a la ejecución de la sentencia original.

Cabe precisar que me expedí en similar sentido en otros precedentes (INLEG-2024-39109971-APN-

VOCXXI#TFN y otro en los que adherí al voto de la Dra. Sarquis INLEG-2024-32286003-APN-VOCXX#TFN e INLEG-2024-32284903-APN-VOCXX#TFN) que *mutatis mutandis* resultan análogos al presente caso.

Que si bien no escapa a mi conocimiento que dichas sentencias emitidas en el marco de los Expedientes Nros. 39.897-A, 39.893-A y 39.878-A fueron revocadas por la Alzada (sentencias emitidas en las causas Nros. 17452/24, 21272/24 y 28770/25) mantengo el criterio sentado originariamente, no fundado en un exceso de rigorismo formal, sino en que el TFN es un organismo administrativo autárquico, ubicado en la órbita del Poder Ejecutivo que ejerce funciones jurisdiccionales y, consecuentemente enfrenta la imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las normas ((Art. 1164 del C.A.).

Ello conforme las limitaciones constitucionales propias de la división de poderes que hace reposar el control de las leyes (en cuanto a su validez constitucional propiamente dicha) en el Poder Judicial, que el órgano revisor de esta instancia integra.

Que, a la luz de lo antes expuesto, se torna inoficioso pronunciarse en relación a las demás cuestiones planteadas.

VII.- Que por la forma en la que se resuelve en la presente, propongo que se le impongan las costas a la actora.

Que, en virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1).- CONFIRMAR la RESOL-2024-1292-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo en la actuación N° EX-2024-03200350- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI.

2).- Costas a la actora.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Adhiero al relato de los antecedentes efectuado en el voto que antecede, del que resulta que la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. persigue la repetición de las sumas abonadas bajo protesto en relación con el Cargo N.º 2227/2011 -vinculado al Permiso de Embarque N.º 08057EC01001086Y-, formulado con fundamento en la Ley N.º 26.351 y la Resolución ONCCA N.º 1898/2008, y cuya devolución fue denegada por la Resolución N.º RESOL-2024-1292-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, aquí apelada. Disiento, sin embargo, con la solución propiciada, por las razones que paso a exponer.

II.- El art. 1069, inc. b), ap. 1, del Código Aduanero establece que solo son susceptibles de repetición los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero siempre que la respectiva liquidación no hubiere sido objeto de revisión en el procedimiento de impugnación. Ahora bien, la norma no puede ser aplicada de manera automática, prescindiendo de la finalidad que la informa y de las circunstancias concretas del caso. Así, no encuentra adecuado cauce una interpretación meramente literal cuando ella conduce a privar al administrado de la restitución de sumas abonadas bajo protesto respecto de cargos que luego quedaron privados de sustento jurídico.

Tal es el criterio que el suscripto ha sostenido de manera reiterada -entre otros, en el precedente “COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA S.A. c/ DGA”, Expte. N.º 39.886-A (INLEG-2022-103478419-APN-VOCXIX#TFN)-, aun cuando en diversos pronunciamientos no haya concitado la mayoría de esta Sala. Conforme a él, el pago bajo protesto efectuado durante la sustanciación del procedimiento de impugnación no puede colocar al contribuyente en peor situación que la de quien aguarda la resolución definitiva, de modo que clausurar la discusión mediante una aplicación mecánica del art. 1069 importa un injustificado rigor formal, contrario al principio in dubio pro actione y a la garantía de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional).

Ese criterio ha sido convalidado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que revocó las sentencias en que esta Sala, por mayoría, aplicó el art. 1069 con un alcance meramente formal: así, la Sala V en las causas “COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA SA (TF 39897-A) c/ DGA” (Expte. N.º 17.452/2024, del 08/05/2025), “COFCO INTERNATIONAL ARGENTINA SA (39893-A) c/ DGA” (Expte. N.º 21.272/2024, del 25/02/2025) -que recogió de manera expresa el voto en minoría del suscripto- y la dictada en la causa N.º 28.770/2025 (TF 39.878-A); y, en igual sentido, la Sala IV (Expte. N.º 25.869/2023, del 02/11/2023) y la Sala I (Expte. N.º 34.664/2023, del 30/05/2024). No encuentro motivos para apartarme de esa doctrina, reiteradamente sostenida por la Alzada. Cabe aclarar que la solución que propicio no importa declarar la inconstitucionalidad del art. 1069, inc. b), ap. 1, del Código Aduanero, sino asignarle el alcance que resulta de su finalidad, por lo que no se encuentra comprometida la limitación establecida en el art. 1164 de dicho cuerpo legal.

III.- El caso de autos presenta, además, una particularidad que refuerza la solución que propicio. Si bien la Resolución N.º 319/2012 (AD SALO) rechazó inicialmente la impugnación deducida contra los cargos Nros. 2224/2011 al 2239/2011, dicha resolución no agotó la cuestión en sentido adverso a la contribuyente: fue apelada ante este Tribunal (Expte. N.º 31.152-A) y, en ese marco, el propio Fisco Nacional se allanó a la pretensión de la actora, en virtud de la sentencia judicial firme que declaró la nulidad de la Resolución ONCCA N.º 1898/2008. De allí que no pueda sostenerse, sin incurrir en un exceso formal, que la repetición pretenda reeditar una cuestión decidida en contra de la contribuyente: la secuencia procesal demuestra lo contrario, pues los cargos fueron impugnados, abonados bajo protesto, y recién después del allanamiento fiscal la actora promovió la repetición para obtener la restitución patrimonial.

IV.- Tampoco corresponde supeditar la devolución, como se propone en el voto que antecede, a la ejecución de la sentencia dictada en el Expte. N.º 31.152-A. En efecto, dicha sentencia -Sala “E”, del 08/11/2013- se limitó a tener por allanado al Fisco (art. 1143 del Código Aduanero), sin disponer condena de devolución, sin determinar el monto a restituir, sin fijar intereses ni establecer plazo de cumplimiento. No existe, pues, un pronunciamiento susceptible de ejecución que torne improcedente la repetición; antes bien, esta última aparece como la vía razonable -y, en rigor, necesaria- para obtener la restitución de lo abonado bajo protesto respecto de un cargo cuyo sustento jurídico quedó desplazado por sentencia firme y por el allanamiento del propio servicio aduanero. Por lo demás, el propio voto que antecede advierte que la retención de las sumas abonadas bajo protesto configuraría un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco; precisamente, la repetición constituye el cauce procesal específicamente previsto por el legislador para conjurar esa situación.

V.- En cuanto al fondo, el Cargo N.º 2227/2011 tuvo fundamento en la Ley N.º 26.351, el Decreto N.º 764/2008 y la Resolución ONCCA N° 1898/2008. La Resolución ONCCA N.º 1898/2008 fue declarada nula por sentencia firme -la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba confirmó el pronunciamiento de primera instancia, decisión que quedó firme tras el rechazo de la queja por la Corte Suprema de Justicia de la Nación-, lo que motivó el dictado de la Resolución DGA N.º 20/2013 y el allanamiento del Fisco en el Expte. N.º 31.152-A, que comprendió la totalidad de los cargos Nros. 2224/2011 al 2239/2011, entre ellos el aquí involucrado. Así, el presupuesto jurídico de la exigencia tributaria quedó privado de efectos respecto de la contribuyente.

A mayor abundamiento, las disposiciones de la Ley N.º 26.351 no pueden aplicarse retroactivamente a operaciones concertadas y registradas al amparo de la Ley N.º 21.453, pues ello alteraría los efectos tributarios de situaciones jurídicas consolidadas bajo el régimen vigente al momento de su perfeccionamiento. Aquella ley no reviste carácter meramente interpretativo o aclaratorio, sino que incorporó una exigencia no prevista en la normativa anterior, en desmedro de los principios de legalidad, irretroactividad, seguridad jurídica y razonabilidad, y del derecho de propiedad. En consecuencia, el pago efectuado respecto del Cargo N.º 2227/2011 careció de causa legítima y debe ser restituido.

VI.- En cuanto a la moneda de devolución, corresponde estar a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Cencosud S.A. (TF 29.535-A) c/ D.G.A.”, sentencia del 15/05/2014, por lo que la restitución deberá efectuarse en moneda nacional, conforme las sumas efectivamente ingresadas por la actora al momento del pago.

VII.- Sentado ello, corresponde expedirse acerca de los intereses aplicables. Al respecto, corresponde reconocer los previstos en el art. 811 del Código Aduanero, desde la fecha de interposición del reclamo de repetición y hasta su efectivo pago.

En cuanto a la tasa, cabe señalar que los arts. 811 y 812 del Código Aduanero no establecen una fórmula cerrada para el cálculo de los intereses devengados por la repetición de importes indebidamente pagados en concepto de tributos, sino que remiten a la reglamentación de la autoridad competente, dentro de los límites allí previstos.

En ese marco, y sin que ello importe efectuar declaración de inconstitucionalidad alguna, corresponde estar al criterio establecido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en causas análogas, entre ellas, Sala II, “OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. (TF 36.648-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 09/02/2024; Sala III, “OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.Y. (29.994-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 11/08/2022; y Sala IV, “OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 26/03/2019; entre otras.

Por aplicación de dicha doctrina, corresponde aplicar la tasa pasiva promedio mensual publicada por el Banco Central de la República Argentina desde la fecha del reclamo de repetición hasta la entrada en vigencia de la Resolución ex MH N.º 598/2019. A partir del 01/08/2019 y hasta el 31/08/2022, deberán aplicarse los intereses conforme lo previsto en la citada Resolución ex MH N.º 598/2019. Desde el 01/09/2022, corresponderá aplicar la tasa prevista en los arts. 4.º y 6.º de la Resolución ME N.º 559/2022;

y, desde el 01/03/2025, la establecida en el art. 3.º de la Resolución ME N.º 199/2025, o la que en el futuro la sustituya, según el período de devengamiento de tales accesorios.

Por las razones expuestas, **VOTO POR:**

1).- Revocar la Resolución N.º RESOL-2024-1292-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI.

2).- Hacer lugar a la repetición interpuesta por ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. respecto de las sumas abonadas en relación con el Cargo N.º 2227/2011, vinculado al Permiso de Embarque N.º 08057EC01001086Y, con más los intereses previstos en el art. 811 del Código Aduanero, desde la fecha del reclamo de repetición y hasta su efectivo pago, calculados conforme lo indicado en el considerando VII.

3).- Imponer las costas al Fisco Nacional vencido.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.

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

1).- CONFIRMAR la RESOL-2024-1292-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada por el Jefe del Departamento de la Aduana de San Lorenzo en la actuación N° EX-2024-03200350- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI.

2).- Costas a la actora.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.07.16 16:42:14 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: 2026.07.16 17:00:40 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.07.17 14:01:16 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.17 14:01:49 -03:00