República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-78112003-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA;EX-2024-115114887- -APN-SGASAD#TFN;BUNGE ARGENTINA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, a fin de resolver en el **EX-2024-115114887- -APN-SGASAD#TFN: "BUNGE ARGENTINA S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación"**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: Determinar si la Resolución N° RESOL-2024-982-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, de fecha 26/09/2024, dictada por el Jefe del Departamento Aduana de San Lorenzo resulta ajustada a derecho en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución en concepto de tributos abonados por ella como consecuencia de la liquidación suplementaria originadas en el cargo N° 2296/08, emitido en virtud del dictado de las Resoluciones de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ex. ONCCA) Nros. 1487/08 y 1898/08.

II.- Fundamentos de la apelación: Que mediante el IF-2024-115114857-APN-DTD#JGM se presenta la actora, mediante apoderado e interpone recurso de apelación contra la resolución antes referida. Inicialmente, relata los antecedentes del caso. A continuación, manifiesta 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 ley son nulos, de nulidad absoluta e insanable. Aclara que el organismo aduanero incurrió en una interpretación literal de la norma, rechazando el reclamo, aun cuando en el procedimiento de impugnación no se emitió un acto definitivo sobre la legitimidad de los cargos. Agrega que la Aduana, ante el pago bajo protesto realizado, declaró abstracta la discusión e intimó al pago de los intereses resarcitorios. Asevera que, al registrar las DJVE antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 26.351, nuestra 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. Cita jurisprudencia. Puntualiza que la

Ley N° 26.351, el Decreto reglamentario 764 y las Resoluciones 1487 y 1898 violentan los principios de certeza, seguridad jurídica y razonabilidad. En cuanto al cálculo de intereses, peticiona que se reconozca una tasa de interés positiva, que no sea inferior a la tasa de inflación publicada por el IPC, desde el mes de promoción de la demanda hasta la fecha de efectivo pago. Finalmente, ofrece prueba, hace la reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Mediante IF-2024-139667939-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y formula una negativa general. Asimismo, acompaña las actuaciones administrativas. Argumenta que no resulta materia de su competencia resolver los planteos interpuestos por la actora en cuanto a la inconstitucionalidad del carácter retroactivo de la Ley 26.351. Agrega jurisprudencia. Remite al principio de indisponibilidad del crédito fiscal. Defiende la razonabilidad de la referida ley. Explica que era potestad de la ONCCA llevar el registro de las declaraciones juradas de Venta al Exterior, al igual que dictar la normativa para establecer los requisitos mediante los cuales se acreditaba la tenencia o adquisición de la mercadería, información que con posterioridad comunicará a la administración. Defiende la procedencia de la tasa de interés. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de Caso Federal y solicita se rechace el recurso, con costas a la actora.

IV.- Que, en lo que aquí interesa, mediante las actuaciones administrativas EX-2023-02720072- -AFIP-DVMENT#SDGCTI tramitó la adaptación del procedimiento de repetición vinculado al permiso de embarque N° 08057EC01004501J.

Asimismo, se certificó el pago en concepto de derechos de exportación por $ 947.176,25 y se adjuntó comprobante de pago de la liquidación manual N° 11057LMAN017689S.

Por PV-2024-02853459-AFIP-ADSALO#SDGOAI se tuvo por iniciado tempestivamente el recurso de repetición. Finalmente, se dicta el acto aquí apelado.

Mediante la actuación SIGEA 17134-995-2015 se inició el reclamo de repetición original respecto del cargo de autos.

V.- Que, en fecha 05/08/2026 se elevaron los autos a la Sala “G” (PV-2026-75482148-APN-VOCXXI#TFN) y, en la misma fecha, pasaron a sentencia (IF-2026-75353043-APN-VOCXXI#TFN).

VI.- Que, sentado lo que antecede, corresponde analizar el fondo del asunto y expedirse en relación a la repetición solicitada por la actora.

Que el permiso de embarque N° 08057EC01004501J fue oficializado en fecha 20/05/2008 al amparo de la DJVE N° 66043 registrada en fecha 26/10/2007, la cual fuera luego incluida en el Anexo I de la Res. ONCCA N° 1898/2008 (B.O. 24/07/08).

Que en virtud de la Ley 21.453 (B.O. 11/11/1976), al regular la exportación de productos agrícolas, se 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 mediante el RE-2024-115054339-APN-SGASAD#TFN.

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 $ 947.176,25 (equivalente a USD 225.250 convertidos al tipo de cambio de la fecha: $ 4,205), 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.

VII.- Que considero aplicable al caso de autos lo resuelto por esta 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 y 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 [1], 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 echa por tierra 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 Sent. 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, Sent. de fecha 13/06/24; ambas de esta Sala “G”).

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.

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 art. 811 del C.A. 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 las fijadas por las Resoluciones 314/04 y 841/10 atento a que la solicitud de repetición de la actora es de fecha 29/12/2015- 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 Res. 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 art. 811 del C.A, es 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.

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 aclarar 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 Res. 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 01/03/2025 comenzó a tener efectos la Res. ME 199/25 que la eleva al 0,75% mensual.

Por lo cual, la aplicación de la tasa de interés del art. 811 del C.A implica un perjuicio económico injustificado para la 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 confirmada por la CSJN, se 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”, declarado 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 art. 811 del C.A.

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 (el 29/12/2015 fecha del pedido de repetición) hasta la puesta en vigencia de la Resolución ex MH 598/2019 (01/08/2019 hasta el 31/08/2022), a partir del 01/09/2022 aplicar la tasa de interés prevista en los artículos 4 y 6 de la Resolución del ME 559/2022 y a partir del 01/03/2025 la determinada en el art. 3° de la Resolución del ME 199/2025; y, en su caso, por las normas que la reemplacen en lo futuro según el lapso de devengamiento de tales accesorios.

X.- Que, como consecuencia de todo lo antes expuesto, corresponde revocar la resolución apelada y hacer lugar a la devolución de la suma de **PESOS NOVECIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL CIENTO SETENTA Y SEIS CON 25/100 CVOS. ($ 947.176,25)** pagados en concepto de derechos de exportación abonados en demasía, suma a la que deberán adicionarse los intereses desde el 29/12/2015 hasta la fecha de su efectivo pago, de conformidad con lo dispuesto en el considerando precedente.

XI.- Que las costas deben imponerse a la vencida.

Por ello, **VOTO por:**

1).- REVOCAR la Resolución N° RESOL-2024-982-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada por la Aduana de San Lorenzo de fecha 26/09/2024.

2).- Hacer lugar a la devolución de la suma de **PESOS NOVECIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL CIENTO SETENTA Y SEIS CON 25/100 CVOS. ($ 947.176,25)** a la que deberán adicionarse los intereses, que deberán computarse desde el 29/12/2015 -fecha de solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago y de conformidad con lo dispuesto en el considerando IX de la presente.

3).- Costas a la vencida.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Segura.

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

1).- REVOCAR la Resolución N° RESOL-2024-982-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada por la Aduana de San Lorenzo de fecha 26/09/2024.

2).- Hacer lugar a la devolución de la suma de **PESOS NOVECIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL CIENTO SETENTA Y SEIS CON 25/100 CVOS. ($ 947.176,25)** a la que deberán adicionarse los intereses, que deberán computarse desde el 29/12/2015 -fecha de solicitud de repetición- hasta la fecha de efectivo pago y de conformidad con lo dispuesto en el considerando IX de la presente.

3).- Costas a la vencida.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by LICHT Miguel Nathan
Date: 2026.08.12 17:02:07 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: 2026.08.12 18:35:49 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: 2026.08.12 23:40:48 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: 2026.08.12 23:41:15 -03:00