República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-91268817-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Septiembre de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2023-123608665- -APN-SGASAD#TFN; "VITERRA ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados " **VITERRA ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** expediente N° **EX-2023-123608665- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, mediante RE-2023-123607469-APN-SGASAD#TFN, la firma Viterra Argentina S.A., por intermedio de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 71/2023 (AD BABL), mediante la cual la Aduana de Bahía Blanca rechazó el reclamo de repetición de la suma de $18.858.913,12, suma indebidamente abonada por su mandante, en concepto de derechos de exportación, correspondiente a la operación documentada mediante el permiso de embarque 23003EC01002689M.

Manifiesta que el 25/4/2023 oficializó la DJVE 23001DJVE002433P por 30.000 toneladas de cebada (P.A. 1003.90.80.100A), con derechos estimados de US$ 1.008.000; en el marco de esa DJVE oficializó tres PE: 23003EC01002688L, 23003EC01003584H y 23003EC01002689M. Señala el prepago el 90 % de los derechos conforme al art. 12 de la Resolución (MINAGRO) 128/2019. Afirma que abonó equivocadamente la liquidación manual 23003LMAN013619B (correspondiente al PE 2689M) por $18.858.913,92, cuando esos derechos ya estaban cancelados con el pre-pago de la DJVE 2433P, es decir, hubo un pago duplicado.

Sostiene que a Aduana reconoció que el PE 2689M está asociado a la DJVE 2433P (y no a la 2327R que

se había mencionado erróneamente en el reclamo inicial), pero igualmente sostuvo que el pago era “correcto”. Esto es incorrecto porque los comprobantes demuestran el doble pago del mismo concepto.

Enfatiza que la resolución incurre en rigorismo formal inaceptable, se limitó a señalar el error en la identificación de la DJVE y no indagó sobre la existencia real de un pago en exceso.

En este orden, argumenta que si se mantiene el rechazo se produce un enriquecimiento sin causa de la DGA (todos los elementos están reunidos: enriquecimiento del Fisco, empobrecimiento correlativo, nexo causal, falta de causa jurídica y ausencia de otra acción).

Cita jurisprudencia, Realiza consideraciones en relación a los intereses, solicita se declare la inconstitucionalidad o inaplicabilidad de la tasa de la Resolución 559/2022 por irrazonable y lesiva del derecho de propiedad (art. 17 CN). Desarrolla un análisis de las tasas para sostener que el art. 812 remite a “la misma tasa” del art. 794, y que las resoluciones posteriores que fijaron tasas diferenciadas (más bajas para el Fisco) son ilegítimas.

En resumen, sostiene que el pago de la liquidación manual 23003LMAN013619B constituye un doble ingreso de los derechos de exportación, los cuales considera pre-cancelados al registrar la Declaración Jurada de Venta al Exterior (DJVE). Alega que el servicio aduanero incurrió en un excesivo rigor formal al rechazar el reclamo basándose en un error material de la firma al identificar la DJVE en su escrito inicial, soslayando la verdad jurídica objetiva y el principio de informalismo.

Hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Por su parte, la representación fiscal contesta el traslado mediante IF-2024-34421465-APN-DTD#JGM, solicita el rechazo del recurso con costas y defiende la legitimidad del cobro respaldándose en las constancias del sistema informático aduanero.

Señala que el reclamo se originó por la Destinación de Exportación 23 003 EC01 002689 M y aunque la actora mencionó erróneamente la DJVE 2327R, la Aduana analizó desde el inicio la DJVE correcta (23001DJVE002433P) y las destinaciones asociadas (ver fs. 24/32 de las actuaciones).

Se refiere al informe técnico (Sección Económica y Financiera, Informe 75/2023), en relación al análisis de la DJVE 2433P por un total de 30.000 toneladas y los PE asociados, 2688L (27.000 toneladas = exactamente el 90 %), 2689M (oficializado por 3.000 toneladas, embarcadas 2.222) y 3584H (1.978 toneladas). Sostiene que el pre-pago del 90 % cubrió exactamente los derechos del PE 2688L, por eso no se pagó nada adicional por ese PE. Respecto del PE 2689M, correspondía pagar los derechos sobre las 2.222 toneladas embarcadas en razón del cálculo efectuado, a saber 2.222 t × US$ 280 = US$ 622.160 FOB × 12 % = US$ 74.659,20, equivalentes a $18.858.913,92 al tipo de cambio de la fecha de pago, por lo cual ese pago era correcto. En total se embarcaron 31.200 toneladas (104 % de la DJVE), por lo que se debía ingresar derechos por el excedente sobre el 90 % pre-pagado.

Considera que no hubo pago duplicado ni enriquecimiento sin causa. El pre-pago del 90 % solo amparaba 27.000 toneladas (PE 2688L). Al embarcarse más del 90 % (incluyendo las 2.222 toneladas del PE

2689M), correspondía abonar la diferencia. El pago cuestionado es el que corresponde al excedente.

Sostiene que el Servicio Aduanero no incurrió en formalismo, sino que analizó la DJVE correcta y los sistemas informáticos, concluyendo que el pago era el debido.

Subsidiariamente sostiene que la devolución debe hacerse en pesos, moneda en que se pagó, conforme al fallo de la CSJN "Cencosud S.A y al art. 809 del Código Aduanero.

Respecto de los intereses, afirma que deben aplicarse los arts. 811 y 812 del Código Aduanero y la tasa de la Resolución 559/2022 (3,84 % mensual), señalando que el planteo de inconstitucionalidad de la actora es insuficiente a tal efecto.

Cita jurisprudencia, acompaña las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita se confirme el resolutorio cuestionado, con costas.

III.- Que, mediante PV-2024-34917454-APN-VOCXVII#TFN se declaró la causa de puro derecho, quedando en estado de dictar sentencia según IF-2025-46649684-APN-VOCXVII#TFN.

Mediante RE-2023-123607849-APN-SGASAD#TFN la actora acompañó el P.E. 23 003 EC01 002688 L -cuyo sobre contenedor fue incorporado mediante IF-2024-49641987-APN-DTD#JGM-, oficializado el 24/05/2023, conforme el cual se exportó 27000 toneladas de mercadería ubicada en la P.A. SIM 1003.90.80.100A, con la DJVE involucrada 23001DJVE002433P –acompañada mediante IF-2024-49641604-APN-DTD#JGM-; el P.E. 23 003 EC01 002689 M –cuyo sobre contenedor fue incorporado mediante IF-2024-49642251-APN-DTD#JGM-, oficializado el 24/05/2023, conforme el cual se exportó 3000 toneladas de mercadería ubicada en la P.A. SIM 1003.90.80.100A, con la DJVE involucrada 23001DJVE002433P; el P.E. 23 003 EC01 003584 H, oficializado el 11/07/2023, conforme el cual se exportó 1978 toneladas de mercadería ubicada en la P.A. SIM 1003.90.80.100A, con la DJVE involucrada 23001DJVE002433P.

Mediante PRE-2023-123607702-APN-SGASAD#TFN la actora acompañó la 23001DJVE002433P, oficializada el 02/05/2023, respecto de la mercadería ubicada en la P.A. SIM 1003.90.80.100A, por un total de 30000 toneladas.

Conforme el VEP -1100148201- acompañado mediante RE-2023-123607781-APN-SGASAD#TFN, abonó el monto de $149.202.648,00 en concepto de 90% EN DJVE 23001DJVE002433P conforme la liquidación 23001LMAN044946G.

Conforme el VEP -1101464178- acompañado mediante RE-2023-123607781-APN-SGASAD#TFN, abonó el monto de $41.309.352,00 en concepto de 90% EN DJVE 23001DJVE002433P conforme la liquidación 23001LMAN056393F.

Conforme el VEP -1113143397- acompañado mediante RE-2023-123607781-APN-SGASAD#TFN, abonó el monto de $81.648.000,00en concepto de 90% EN DJVE 23001DJVE002433P conforme la liquidación 23001LMAN044947H.

Conforme el VEP - 1112326650- acompañado mediante RE-2023-123607900-APN-SGASAD#TFN, abonó el monto de $18.858.913,92 en concepto de DERECHOS DE EXPORTACION en relación al PE 23003EC01002689M conforme la liquidación 23001LMAN044947H.

IV.- Respecto de las actuaciones administrativas 12564-613-2023, las mismas se inician en fecha 17/07/2023 con la solicitud de repetición presentada por la aquí apelante de los tributos pagados en relación al PE 23 003 EC01 002689 M, con la DJVE involucrada n° 23001DJVE002327R –que amparaba 90000 toneladas de mercadería ubicada en la P.A. SIM 1003.90.80.100A-.

Después de agregar documentación de rigor, a fs. 33 se emite el Informe 75/2023.

A fs. 34 se agrega el Informe 68/23.

A fs. 35/35 vta. luce el Dictamen Jurídico.

A fs. 36/37se dicta la Resolución apelada N° 71/2023 conforme la cual se rechaza la solicitud de devolución presentada.

V.- Que, sentado lo precedente, corresponde resolver si la resolución apelada en autos es ajustada a derecho.

Conforme lo señalado precedentemente, la firma Viterra Argentina S.A. se alzó contra la Resolución N° 71/2023 (AD BABL), por la cual la Aduana de Bahía Blanca rechazó el reclamo de repetición de la suma de pesos dieciocho millones ochocientos cincuenta y ocho mil novecientos trece con 92/100 ($18.858.913,92), abonada en concepto de derechos de exportación correspondientes a la destinación 23003EC01002689M

Que, a los fines de resolver, resulta imperioso reconstruir con precisión el sustrato fáctico que emerge de las actuaciones administrativas, ya que ahí radica el fundamento que dota de legalidad a la decisión administrativa cuestionada, el cual, desde ya se adelanta es compartido por esta instrucción.

La aquí actora promovió reclamo de repetición asociando el permiso de embarque 23003EC01002689M a la DJVE 23001DJVE002327R.

Sin embargo, la compulsa del antecedente administrativo, con la impresión del Sistema de Gestión de Declaraciones Juradas de Venta al Exterior —circunstancia ratificada por los Informes Técnicos N° 75/2023 y N° 68/2023— acreditó de manera inequívoca que dicha destinación **no** se encontraba vinculada a la DJVE denunciada, sino a la **DJVE 23001DJVE002433P**, oficializada por 30.000 toneladas, la que consta en el permiso de embarque involucrado

A esta última DJVE se hallan asociadas tres destinaciones sucesivas. En primer lugar, el permiso 23003EC01002688L por 27.000 toneladas, cifra que absorbió exactamente el 90% pre-pagado de la declaración, motivo por el cual no se exigió pago adicional alguno al momento de su oficialización.

En segundo término, el permiso 23003EC01002689M —aquí en disputa— con 2.222 toneladas efectivamente embarcadas.

Por último, el permiso 23003EC01003584H por 1.978 toneladas.

En consecuencia, el volumen total exportado bajo la DJVE de referencia ascendió a 31.200 toneladas, representando un 104% de la cantidad originalmente declarada.

El cálculo de los tributos para las 2.222 toneladas excedentes del permiso en disputa, a un precio unitario de USD 280, arrojó una base imponible FOB de USD 622.160. Aplicando la alícuota del 12% por derechos de exportación, resultó un monto de USD 74.659,20. Dicha suma, convertida al tipo de cambio oficial de la fecha de pago (USD 1 = $252,60), equivale con exactitud a los $18.858.913,92 cancelados mediante la liquidación manual cuestionada.

VI.- Que el art. 809 del Código Aduanero dispone que la Aduana “devolverá directamente los importes que **hubiere percibido indebidamente** en concepto de tributos”. El art. 1068, a su turno, habilita el procedimiento de repetición respecto de esos mismos importes.

Que de ambas normas se sigue, con claridad, que el presupuesto de la acción no es el mero desembolso, sino el carácter **indebido** del pago. Como lo tiene dicho la doctrina, “sólo han de ser susceptibles de ser repetidos los derechos de importación, exportación, antidumping, compensatorios y la tasa de estadística” cuando el ingreso carece de causa jurídica (conf. Alais, H.F., “El recurso de repetición, adecuado en el Código Aduanero, pero injusto en la praxis y en la jurisprudencia”; Alsina – Barreira – Basaldúa – Cotter Moine – Vidal Albarracín, *Código Aduanero. Comentarios. Antecedentes. Concordancias*, t. III).

Entonces, el presupuesto ineludible de la acción de repetición no es el mero desembolso, sino la carencia de causa jurídica del pago, y quien afirma este carácter indebido tiene la carga procesal de acreditarlo. No basta con invocar un error propio de tipeo ni alegar en abstracto una "duplicidad", es menester demostrar que, respecto de la mercadería efectivamente embarcada, el tributo no era exigible.

Nótese, la reglamentación aplicable impone el pago anticipado de, al menos, el 90% de la cantidad declarada. Este precepto no configura una exención sobre el volumen restante, sino un piso de percepción anticipada. Lo que se exporte por encima de ese 90% permanece indudablemente sujeto a liquidación al tiempo del embarque, en tanto el hecho imponible se perfecciona con la exportación efectiva.

En el *sub lite*, las 27.000 toneladas amparadas por el pre-pago se agotaron íntegramente con el primer permiso de embarque. Las 2.222 toneladas de la destinación posterior excedieron dicho límite y generaron una obligación tributaria distinta y sobreviviente. No existe, por tanto, pago duplicado alguno, el primer desembolso canceló un tramo de la operación y la liquidación manual cuestionada canceló el excedente.

En esta línea argumentativa, no asiste razón a la actora cuando invoca un excesivo rigor formal o una renuncia a la verdad jurídica objetiva. El servicio aduanero no cimentó su rechazo en el error de la firma al

citar una DJVE equivocada. Por el contrario, la Aduana indagó la operación real, identificó de oficio la DJVE correcta, compulsó los sistemas y constató que, examinada la sustancia económica, el pago era estrictamente el adeudado. El principio de informalismo a favor del administrado no autoriza a transformar un pago legítimamente causado en uno repetible.

En igual sentido, la pretensión fundada en el enriquecimiento sin causa carece de sustento. La causa del ingreso patrimonial estatal radica en la obligación tributaria nacida de la exportación del remanente no cubierto por el anticipo. Existiendo causa legal, se desvanece cualquier hipótesis de enriquecimiento injustificado. Asimismo, el planteo de inconstitucionalidad de la tasa de interés deviene abstracto al no existir capital que deba ser restituido.

Por ello, más allá de que la apelante intentó encuadrar el caso en precedentes de la Corte Suprema sobre la prevalencia de la verdad jurídica objetiva, lo cierto es que la propia revisión de los hechos evidencia la legitimidad del decisorio aduanero, motivo por el cual y en concordancia con lo hasta aquí evaluado, corresponde su confirmación.

VII.- Respecto de los planteos en relación a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado por la actora, por la forma en que se resuelve la presente no hay mérito alguno para su análisis.

En cuanto a la inconstitucionalidad de la tasa de interés, por cómo se resuelve la causa, su tratamiento se torna abstracto. Entiéndase, no hay suma a devolver y, por tanto, no hay intereses que liquidar.

Por último, las costas deben imponerse a la actora vencida, en razón al principio objetivo de la derrota (art. 1163 del Código Aduanero).

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución N° 71/2023 (AD BABL), dictada en el marco de la actuación SIGEA N° 12564-613-2023, en cuanto rechazó el reclamo de repetición de la suma de $18.858.913,92 abonada en concepto de derechos de exportación correspondientes a la destinación 23003EC01002689M.

2.- Imponer las costas a la actora.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto del Vocal Preopinante. ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la Resolución N° 71/2023 (AD BABL), dictada en el marco de la actuación SIGEA N° 12564-613-2023, en cuanto rechazó el reclamo de repetición de la suma de $18.858.913,92 abonada en concepto de derechos de exportación correspondientes a la destinación 23003EC01002689M.

2.- Imponer las costas a la actora.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Titular de la Vocalía de la 17° Nominación) y Pablo Garbarino (Vocal Titular de la Vocalía de la 16° Nominación), conf. art. 1162 del C.A.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.09.16 22:47:47 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.09.18 14:13:48 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.18 14:14:32 -03:00