República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-108124002-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Septiembre de 2025

Referencia: Sentencia; Expediente N° 38.704-A, Molinos Río de la Plata S.A.

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dra. Claudia Beatriz Sarquis (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **“Molinos Río de la Plata S.A c/ DGA s/ recurso de apelación”**; Expediente N° **38.704-A,**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que a fs. 66/80vta. se presenta por apoderado la firma MOLINOS RÍO DE LA PLATA SA e interpone recurso de apelación contra las resoluciones Nro. 84/17 (DI RAHI), 85/17 (DI RAHI), 86/17 (DI RAHI) y 170/17 (DI RAHI) en cuanto rechazaron las acciones de repetición de derechos de exportación abonados en exceso en relación a los permisos de embarque Nros.10057EC03000765M, 10057EC03001577Y, 10057EC002475M y 10057EC03001918N. Manifiesta que a efectos de exportar la mercadería en cuestión (biodiesel clasificado en la posición arancelaria 3824.90.29.100P) pagó los derechos de exportación establecidos por el la Resolución Nro. 126/2008 Expresa que con posterioridad solicitó la devolución de los derechos de exportación pagados en demasía por considerarlos ilegítimos y contrarios a la Constitución Nacional. Entiende que corresponde la aplicación del precedente "Camaronera Patagónica" de la C.S.J.N, por cuanto los derechos fueron modificados por un decreto sin ratificación legislativa, resultando por ello inconstitucionales. Sostiene que los derechos de exportación cobrados y exigidos en el presente caso, resultan ilegítimos, por cuanto no existió una norma del Congreso que así lo ratificara. Indica que como máximo hubiera correspondido la aplicación de la alícuota del 5% dispuesta por el Decreto 509/07, ratificado por las Resoluciones nros. 41 (Senadores) y 49 (Diputados), dictadas al amparo de la ley 26.122. Asimismo, se agravia de la tasa de interés fijada por el art. 3 de la Resolución 314 y de la prohibición de actualización monetaria. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, ordenando la devolución de los montos pagados en exceso con más su actualización y los intereses que especialmente se reclaman.

II.- Que a fs. 89/101 la representación fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Formula negativa genérica. Efectúa una breve reseña de las actuaciones administrativas. Se explaya con relación a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo “Camaronera”, la que considera desacertada y entiende que no recepta el análisis completo de dicha sentencia, ni tampoco el sentido que quiso darle la Corte Suprema. Cita Jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Refiere a

la limitación de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad planteada por la recurrente y al respecto indica que no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 CA. Subsidiariamente, en relación con la tasa de interés, se remite al art. 811 del CA e invoca la aplicación del fallo de la CSJN "Cencosud". Hace reserva del caso federal y solicita que se confirmen las resoluciones aduaneras apeladas, con costas.

III.- Que a fs. 104 se provee la prueba ofrecida en la causa, la que se produjo a fs. 128/130. A fs. 187 se cierra el período probatorio y a fs. 190 se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 199 se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 202/206 el alegato presentado por la actora y a fs. 207/208 el alegato presentado por el fisco. A fs. 210 se pasan los autos a sentencia

IV.- Que la **Actuación Nº 12509-2083-2014** se inicia el 23/12/2014 con la solicitud de repetición de derechos de exportación abonados en relación al PE Nº 10057EC03001918N (obrante a fs. 1/9vta.). A fs. 47 se glosa la carpeta del citado PE. A fs. 50 se emite la Nota Nº 340/16 (S.I.S.) mediante el cual la Sección Inspección Simultanea opina que se abonó conforme la normativa en vigencia y que no es de su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra. A fs. 51 se agrega la Nota Nro. 162/2016 (Secc. Ec.y Financiera) a través de la cual se informa la liquidación correspondiente a la cancelación de los derechos de exportación de la operación efectuada. A fs. 68/69 la División Regional Jurídica 2 emite el Dictamen Nº 165/2017 (DVRJU 2). A fs. 71/72 se dicta la Resolución Nro. 170/17 (DI RAHI) A fs. 78/79 la recurrente comunica la interposición del presente recurso.

Que la **Actuación Nº 12509-1848-2014** se inicia el 19/12/2014 con la solicitud de repetición de derechos de exportación abonados en relación al PE Nº 10057EC002475M (obrante a fs 1/9vta.). A fs. 49 se glosa la carpeta del citado PE. A fs. 53 se emite la Nota Nº 1400/16 (S.I.S.) mediante el cual la Sección Inspección Simultanea opina que se abonó conforme la normativa en vigencia y que no es de su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra. A fs. 54 se agrega la Nota Nro. 116/2017 (Secc. Ec.y Financiera) a través de la cual se informa la liquidación correspondiente a la cancelación de los derechos de exportación de la operación efectuada. A fs. 64/65 la División Regional Jurídica 2 emite el Dictamen Nº 171/2017 (DVRJU 2). A fs. 67/68 se dicta la Resolución Nro. 84/17 (DI RAHI). A fs. 73/74 la recurrente comunica la interposición del presente recurso.

Que la **Actuación Nº 12509-1887-2014** se inicia el 19/12/2014 con la solicitud de repetición de derechos de exportación abonados en relación al PE Nº 10057EC03000765M (obrante a fs 1/9vta.). A fs. 66 se glosa la carpeta del citado PE. A fs. 69 se emite la Nota Nº 215/17 (S.I.S.) mediante el cual la Sección Inspección Simultanea opina que no corresponde la devolución solicitada ya que la alícuota aplicable a la fecha de oficialización es la asignada por el SIM, no teniendo elementos jurídicos para opinar sobre la inconstitucionalidad de la norma que determina aplicación de la alìcuota del porcentaje en la citada destinación. A fs. 70 se agrega la Nota Nro. 197/2017 (Secc. Ec.y Financiera) a través de la cual se informa la liquidación correspondiente a la cancelación de los derechos de exportación de la operación efectuada. A fs. 78/79 la División Regional Jurídica 2 emite el Dictamen Nº 174/2017 (DVRJU 2). A fs. 81/82 se dicta la Resolución Nro. 86/17 (DI RAHI). A fs. 87/88 la recurrente comunica la interposición del presente recurso.

Que la **Actuación Nº 12509-1877-2014** se inicia el 19/12/2014 con la solicitud de repetición de derechos de exportación abonados en relación al PE Nº 10057EC03001577Y (obrante a fs 1/9vta.). A fs. 47 se glosa la carpeta del citado PE. A fs. 50 se emite la Nota Nº 1365/16 (S.I.S.) mediante el cual la Sección Inspección Simultanea opina que se abonó conforme la normativa en vigencia y que no es de su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra. A fs. 51 se agrega la Nota Nro. 107/2017 (Secc. Ec.y Financiera) a través de la cual se informa la liquidación correspondiente a la cancelación de los derechos de exportación de la

operación efectuada. A fs. 59/60 la División Regional Jurídica 2 emite el Dictamen Nº 170/2017 (DVRJU 2). A fs. 62/63 se dicta la Resolución Nro. 85/17 (DI RAHI). A fs. 68/69 la recurrente comunica la interposición del presente recurso.

V.- En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 -IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN- dictado por este Tribunal en la causa **"Petroquimica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelacion"** (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en el cual por mayoria, los Vocales ACORDARON fijar la siguiente doctrina legal:

ARTICULO 1º.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por la recurrente.

ARTICULO 2º.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación a los P.E Nros. 10057EC03000765M, 10057EC03001577Y, 10057EC002475M y 10057EC03001918N, abonados en virtud de lo dispuesto en la Resolución MEyP N° 126/08, mediante la cual se dispuso fijar un derecho de exportación del 20% para la exportación de biodisel (P.A 3824.90.29)

VI.- Que en relación a las costas resulta procedente, en este caso, imponer las mismas a la parte actora (art. 1163 del C.A.).

Por lo expuesto, voto por:

Confirmar las resoluciones Nro. 84/17 (DI RAHI), 85/17 (DI RAHI), 86/17 (DI RAHI) y 170/17 (DI RAHI) dictadas por el Director Regional Aduanera Hidrovía, con costas.

El Dr. Héctor H. Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al IV del Voto de la Dra. Sarquis.

II.- Corresponde resolver en autos si las resoluciones apeladas **84/17 (DI RAHI), 85/17 (DI RAHI), 86/17 (DI RAHI) y 170/17 (DI RAHI)** de la Dirección Regional Aduanera Hidrovia, en cuanto denegaron la devolución de las sumas pretendidas por la firma **MOLINOS RÍO DE LA PLATA S.A.** en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación a los **PE 10057EC03000765M, 10057EC03001577Y, 10057EC002475M y 10057EC03001918N**, correspondientes a los **SIGEA 12509-2083-2014, 12509-1848-2014, 12509-1887-2014, 12509-1877-2014,** se ajustan a derecho.

Mediante dichos PE la actora documentó la exportación de biodiesel (P.A. 3824.90.29.100P) - abonando los derechos de exportación establecidos por la **resolución MEyP 126/08 (BO: 12.03.08) que fijaron la alícuota en 20% pero pretende tomar como válidos los tributos del decreto 509/07 que establecían una alícuota del 5%, reclamando una diferencia del 15%.**

Cabe destacar que, **Que la resolución MEyP 126/08 se dicta en función de lo previsto en la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por los Decretos Nros. 2752 de fecha 26 de diciembre de 1991 y 2275**

de fecha 23 de diciembre de 1994 y sus modificatorios.

Que la ley 25.561 (BO: 07.01.02) en cuanto declaró la emergencia cambiaria y económica que motivó la creación por el Congreso del derecho de exportación y la delegación en el Poder Ejecutivo de las facultades legislativas para fijar las alícuotas, fue prorrogada por el Congreso mediante las leyes 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (BO: 22.12.2009); 26.729 (BO: 28.12.2011); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15) que extendió su vigencia hasta el 31.12.17 donde las condiciones de emergencia determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación, con un intervalo que duró hasta el dictado del decreto 793/18 el 4 de septiembre de 2018, ratificado por ley 27.467 del Congreso de la Nación con vigencia hasta finales del año 2020.

En tal sentido, durante un periodo de 15 años desde su creación y mediante sus sucesivas prórrogas existió una indubitable y clara voluntad del Congreso de gravar con derechos de exportación a las operaciones de este tipo.

Del mismo modo, el Congreso de la Nación, tanto en la ley 26.217 como en la 26.732 además de crear y prorrogar por cinco años el impuesto a la exportación que había creado, delegó en el PEN -por cada una de esas leyes- las facultades para establecer las alícuotas correspondientes (art. 6 de la ley 25.561 y art. 1 de las leyes mencionadas), así como ratificó y ordenó expresa y nominalmente la continuación en vigencia de las normas delegadas dictadas previamente por el PEN que fijaban las alícuotas de los derechos (art. 2 de ambas leyes, 26.217 y 26.732) en base precisamente a las normas delegantes mencionadas en primer término (arts. 6 de la ley 25.5.61 y arts. 1 de las leyes 26.217 y 26.732). Las regulaciones legales del Congreso, especiales y específicas, se dispusieron además sin perjuicio del régimen general de delegación legislativa de la ley constitucional 26.122 (sancionada por el Congreso conforme la manda del art. 99 inc. 3 cuarto párrafo de la Constitución), vigente desde el 28.07.06 para todas las normas delegadas dictadas por el PEN -es decir previo al dictado del decreto 509/07 que modificó las alícuotas de la N.C.M. y sus posteriores modificaciones mediante resoluciones Ministeriales y la resolución MEyP 126/08, conforme se liquidaron los tributos en estos actuados.

Son fundamentales los arts. 17 y 24 de la Ley 26.122, los cuales, establecen la vigencia de las normas delegadas dictadas por el PEN desde su entrada en vigencia y hasta su ratificación o derogación por parte del Congreso. En caso de ratificación de la norma delegada por el Congreso, tal ratificación tiene efecto retroactivo y aún en el caso de su derogación, los efectos de tal acto derogatorio son prospectivos.

III.- Que atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, en primer término corresponde dejar sentado que conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A., el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

IV.- Que en relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”, en donde por mayoría se acordó lo siguiente: “*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero*.”.

V.- Que en relación a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas

constitucionales interactuaban en forma conjunta al declarar la “vigencia” de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y fundamentalmente, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo adecuado de control y aprobación “a posteriori” (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

Al respecto, tiene dicho la C.S.J.N. que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (Conforme doctrina de la Corte Suprema in re: “Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas”; “Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro”; “Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros”; entre muchos otros).

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

La C.S.J.N. tiene dicho que “Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad...”. (CSJN, 1956/04/23: Grisolía, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es “aprobar” o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas “condicionadas” o “ad referendum” de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisa-mente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se

encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

VI.- Cabe destacar que, las cuestiones planteadas en el presente caso, son análogas a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo Plenario como he comentado ut-supra, donde se aplicó la siguiente doctrina con fecha 26/04/2022, mediante IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación", por mayoría acordó fijar la siguiente doctrina legal: "*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- … ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467*".

VII.- Por último, corresponde aclarar que no es factible extender -como lo solicita la parte actora- al presente caso la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trata de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, difieren sustancialmente de las que rodean el presente caso, en donde el Poder Legislativo ha declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), y previsto su intervención "a posteriori" del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122).

VIII.- Que en la resolución MEyP 126/08 (BO: 12.03.08), los derechos de exportación en ella fijados, y sus posteriores modificaciones de las alícuotas con sustento en la Emergencia Económica resultan legítimamente exigibles y correctamente abonados al momento de documentarse las exportaciones a consumo **10057EC03000765M, 10057EC03001577Y, 10057EC002475M y 10057EC03001918N**, correspondiendo, en consecuencia, confirmar las Resoluciones N° **84/17 (DI RAHI), 85/17 (DI RAHI), 86/17 (DI RAHI) y 170/17 (DI RAHI)** correspondientes a los **SIGEA 12509-2083-2014, 12509-1848-2014, 12509-1887-2014, 12509-1877-2014** en cuanto deniegan la acción de repetición interpuesta por la actora.

IX.- En relación a las costas, considero que las mismas deben ser impuestas a la actora vencida en conformidad a lo dispuesto en el art. 1163 del C.A..

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

Confirmar las Resoluciones Nros. 84/17 (DI RAHI), 85/17 (DI RAHI), 86/17 (DI RAHI) y 170/17 (DI RAHI), correspondientes a los **SIGEA 12509-2083-2014, 12509-1848-2014, 12509-1887-2014, 12509-1877-2014,** con costas (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que me remito a los considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquís.

II.- Que, corresponde resolver si se ajustan a derecho las Resoluciones 170/17 (DI RAHI), 84/17 (DI RAHI), 86/17 (DI RAHI) y 85/17 (DI RAHI), mediante las cuales se dispuso no hacer lugar a la devolución pretendida por la actora.

La actora solicita la devolución, en el marco de los expedientes SIGEA 12509-2083-2014, 12509-1848-2014, 12509-1887-2014 y 12509-1877-2014, de la suma de $439.768,63, $309.044,61, $151.619,95 y $372.164,39, respectivamente, que según refiere habría abonado en demasía con relación a los PE 10057EC03001918N,

10057EC03002475M, 10057EC03000765M y 10057EC03001577Y. Mediante tales PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 3824.90.29.100P–*Biodiesel puro Los demás Derivados de ácidos grasos industriales, mezclas y preparaciones que contengan alcoholes grasos o ácidos carboxílicos, incluso sus derivados – Las demás PREPARACIONES AGLUTINANTES PARA MOLDES O NÚCLEOS DE FUNDICIÓN; PRODUCTOS QUÍMICOS Y PREPARACIONES DE LA INDUSTRIA QUÍMICA O DE LAS INDUSTRIAS CONEXAS (INCLUIDAS LAS MEZCLAS DE PRODUCTOS NATURALES), NO EXPRESADOS NI COMPRENDIDOS EN OTRA PARTE* - abonando los derechos de exportación liquidados por el Sistema María a una alícuota del 20%.

La actora manifiesta que la alícuota abonada fue fijada por la resolución 126/08, que tilda de nula, de nulidad absoluta e insanable, conforme el precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15/04/14. En esta línea, sostiene que la alícuota que correspondía aplicar era la del 5%, que según refiere fue establecida por el decreto 509/07.

A todo evento por los fundamentos expuestos en mi voto en la causa "RIVARA S.A." (EX-2020-91669654- -APN-SGASAD#TFN, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2020-91669654-APN -SGASADTFN-19-10-2022.pdf), sentencia del 19/10/22, no resulta aplicable al caso el plenario de este tribunal del 26/04/22. Sin perjuicio de los amplios fundamentos allí expuestos, me interesa rescatar de allí, por su conducencia para este caso, que la prohibición al Tribunal Fiscal de declarar la inconstitucionalidad de la leyes -art. 1164 del CA- que data del año 1981 –en rigor del año 1960, pues el CA replicó el art. 185 de la ley 11.683-, así como el art. 1 del referido plenario predican, exclusivamente, respecto al instituto clásico del control de constitucionalidad. Tal prohibición nunca pudo alcanzar, por una *evidente razón temporal*, al régimen de validez constitucional de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Carta Magna, incorporado a la Constitución con la reforma de 1994. En consecuencia, aun cuando se consideraran válidos el art. 1 del plenario del 26.04.22 y la prohibición del art. 1164 del CA (que data del año 1960), dichos instrumentos prohibitivos no pueden predicar respecto del régimen de validez constitucional de normas delegadas de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución reformada del año 1994, ni sobre la proyección de dichas normas constitucionales sobre las legales vigentes (e.g. art. 755 del CA). *El legislador de 1960 y 1981 jamás pudo prohibir la aplicación de un régimen de validez supra-legal que se sancionó recién en 1994, régimen de validez que de ningún modo puede confundirse con el instituto clásico del control de constitucionalidad*.

Asimismo, en relación a la interpretación que corresponde a dichas normas constitucionales y legales (arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y art. 755 del CA) me remito, para ser breve, a los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto en los autos de esta Sala E, sentencia del 29.10.21, "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan los argumentos expuestos por las partes la cual, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en *https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN - SGASADTFN-29-10-2021.pdf*).

V- Dicho lo anterior corresponde, *en primer lugar*, señalar que mediante el dictado del decreto 509/07 (BO: 23.05.07) se efectuaron ajustes en la Nomenclatura Común del MERCOSUR y se fijaron las alícuotas de derechos de exportación para un determinado listado de P.A, conforme surge del art. 16 y Anexo XIV del referido decreto. Entre tales P.A no se encontraba la correspondiente a la mercadería objeto de autos.

Como es de público conocimiento, el referido decreto delegado 509/07 –dictado con base en una delegación constitucionalmente *inválida* de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica")- fue luego sometido a la aprobación parlamentaria establecida por la ley 26.122. Así,

fue declarado válido por resolución del Senado de la Nación del 22/08/07 y por resolución de la Cámara de Diputados del 28/11/07.

Bajo el estándar constitucional del considerando 11 del fallo "Camaronera", aplicado al procedimiento de la ley 26.122 y al trámite seguido en el Congreso respecto al decreto delegado 509/07, puede decirse que su ratificación –**estando el juego el principio de legalidad en materia tributaria**- solamente tuvo la virtualidad de purgar el vicio originario de nulidad que padecía -relativa a aumentar las alícuotas de derechos de exportación- recién al completarse la intervención de las dos cámaras del Congreso, adquiriendo validez y vigencia constitucional también desde ese momento. En el caso ello ocurrió el 28/11/07 con la aprobación del decreto 509/07 por la Cámara de Diputados.

Ahora bien, de manera posterior a tal ratificación por el Congreso del decreto 509/07, recién se dictó la resolución MEyP 126/08 (BO: 12.03.08), a través de la cual se incorporó al anexo XIV del decreto 509/07 la posición arancelaria P.A 3824.90.29, fijándose, *inicialmente*, una alícuota de derechos de exportación del 5%, con excepción de las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel") –mercadería objeto de autos-, a la que se le fijó una alícuota del 20%.

Luego, se dictó el decreto 100/12 (BO: 31/01/12), también modificatorio del decreto 509/07, a través del cual se efectuaron nuevos ajustes en la Nomenclatura Común del MERCOSUR y se mantuvo en el 20% la alícuota de derechos de exportación para las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel") –ahora P.A 3826.00.00- (Art. 7 y Anexo VII).

Posteriormente, el decreto 1339/12 (BO: 10/08/12) sustituyó el Anexo XIV del decreto 509/07, elevando al 32% las alícuotas correspondientes a la P.A 3826.00.00 (Art. 2). Más tarde, se dictó el decreto 1719/12 (BO: 20/09/12), que modificó la alícuota correspondiente a la P.A 3826.00.00 -consignada en el Anexo XIV del decreto 509/07-, estableciendo un sistema de alícuota móvil o de formula (art. 1).

Tres años más tarde, se publicó el decreto 160/15 (BO: 21/12/15), que fijó en 0% la alícuota para las mercaderías comprendidas en las P.A de los capítulos 28 a 40 de la Nomenclatura Común, con excepción de las mercaderías que clasifican en la PA 3826.00.00, para las que se mantuvo una alícuota del 32% (Art. 1), volviéndose así a lo establecido por el decreto 1339/12, previo al decreto 1719/12 –sistema móvil o de formula-. Luego de ello, se dictó el decreto 25/16 (BO: 07/01/16), que sustituyó el art. 1 del decreto 160/15 para volver al sistema previsto por el decreto 1719/12 -alícuota móvil o de formula-. Casi dos años más tarde, se dictó el decreto 1025/17 (BO: 13/12/17), que derogó el decreto 1719/12 (art. 1), y fijó en el 8% la alícuota correspondiente a la PA 3826.00.00 (Art. 2). Pocos días más tarde, se dictó el **decreto 1126/17** (BO: 02/01/18), que mantuvo para la PA en trato la alícuota del 8% (Art. 11 y Anexo XIII).

Posteriormente, se dictó el **decreto 486/18** (BO: 28/05/18), que sustituyó el Anexo XIII del decreto 1126, fijando para la P.A 3826.00.00 una alícuota del 15% (Art. 1). Asimismo, derogó el artículo 2 del decreto 1025/17. Más tarde, se dictó el **decreto 793/18** (BO: 04/09/18), que fijó un derecho de exportación del 12% para *todas* las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, hasta el 31/12/20.

Por último, se destaca que recién con el dictado de la ley 27.467 (BO: 04/12/18), el Congreso de la Nación interviene y dispone *mantener la validez y vigencia de los decretos* **1126/17, 486/18 y 793/18** (art. 82).

En el caso de marras, los PE 10057EC03001918N, 10057EC03002475M, 10057EC03000765M y 10057EC03001577Y en trato fueron oficializados el **31.08.10, 17.11.10, 26.03.10** y **15.07.10**, respectivamente,

abonándose los derechos de exportación establecidos por la resolución 126/08, que fijó, para la P.A 3824.90.29 –Biodiesel-, la alícuota del 20%.

VI- Aclarado ello, es menester recordar, en *segundo lugar*, que el art. 76 de la Constitución establece, como requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante* (en el caso, la resolución 126/08), tres exigencias claras: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

En *tercer lugar*, debe señalarse la relevancia que tiene en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), sentencia del 15/04/14, en cuanto establece, **para la materia tributaria**, el estándar jurisprudencial de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o, de existir, incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

Específicamente, véase que las normas delegantes de facultades que se invocan para el dictado de la resolución 126/08 (de modo genérico el CA, la ley de ministerios, el decreto 2275/94 y sus modificaciones y el decreto 2752/91) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional *a fijar o aumentar* las alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, son normas que, *prima facie*, no superan el *test* del art. 76 de la Constitución -materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio-.

Así, *resulta claro que la resolución 126/08* ***(BO: 12/03/08)*** *no se dictó con base en una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"). Asimismo, como ya se expuso, incorporó al Anexo XIV del decreto 509/07 la PA del biodiesel con las alícuotas iniciales del 5% y 20% recién el 12/03/08, es decir con meses de posterioridad a la ratificación legislativa del decreto 509/07, que tuvo lugar el 28/11/07 (aprobación de Cámara de Diputados) y que no contenía la PA de biodiesel del Anexo XIV incorporada por la resolución 126/08 (BO: 12/03/08).*

Por ello, y porque la Resolución 126/08 tampoco fue objeto de ratificación posterior por el Congreso de acuerdo al mencionado estándar jurisprudencial establecido por la Corte, las alícuotas establecidas por dicha normativa padecen el vicio de nulidad absoluta e insanable que embarga al mencionado decreto (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11).

En consecuencia, la alícuota establecida por la resolución 126/08–aplicada por el SIM en autos- debe invalidarse (por su naturaleza materialmente legislativa y como norma emanada del PEN sin ninguna intervención del Congreso) como nula de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 76 de la Constitución, por lo que el reclamo de repetición de la actora deviene legítimo y procedente.

Por todo lo anterior **VOTO POR:**

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable la resolución 126/08 en toda su vigencia (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución).

2.- Revocar las resoluciones 170/17 (DI RAHI), 84/17 (DI RAHI), 86/17 (DI RAHI) y 85/17 (DI RAHI), dictadas en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12509-2083-2014, 12509-1848-2014, 12509-1887-2014 y 12509-1877-2014, respectivamente, haciendo lugar a la devolución de la suma de $1.272.597,58, con más los intereses de los arts. 811 y 812 del Código Aduanero, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo hasta la fecha del pago efectivo y total.

3.- Imponer las costas a la Aduana.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones Nro. 84/17 (DI RAHI), 85/17 (DI RAHI), 86/17 (DI RAHI) y 170/17 (DI RAHI) dictadas por el Director Regional Aduanera Hidrovía, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia Beatriz Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.09.29 13:45:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.09.29 14:35:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.29 15:32:54 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.29 15:33:20 -03:00