Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-126611834-APN-TFN#MEC

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Noviembre de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. EX-2023-22923100- -APN-SGASAD#TFN; "VITERRA ARGENTINA S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante en la Vocalía de la 17a. Nominación), Horacio Joaquín Segura (Vocal Subrogante en la Vocalía de la 18a. Nominación) y Pablo Adrián Garbarino (Vocal Titular de la Vocalía de la 16a. Nominación), a fin de resolver en los autos caratulados **"VITERRA ARGENTINA S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN", Expte. EX-2023-22923100- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** La firma Viterra Argentina S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 66/2022 (AD SALO), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1654-2016/106. Mediante dicha resolución se resolvió rechazar la solicitud de devolución de derechos de exportación supuestamente pagados en demasía, por un monto total de $ 397.838,02 en relación al permiso de embarque (PE) 11057EC03001089N. Manifiesta que oficializó el PE en trato con la finalidad de proceder a la exportación de biodiesel, clasificado en la posición arancelaria (PA) 3826.00.00, debiendo abonar los derechos de exportación a una alícuota del 20%, liquidados por el SIM con fundamento en la resolución MEyP 126/08. Menciona que dicha resolución es nula de nulidad absoluta e insanable, en razón de que fue dictada por el Ministerio de Economía en base a lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero, norma que resulta jurídicamente insuficiente para justificar la modificación de alícuotas de derechos de exportación, y que por ello, correspondía la aplicación de la alícuota de derechos de exportación nominal del 5%, establecida en el Decreto 509/2007. Explica las razones de las cuales surge la improcedencia e inaplicabilidad de la alícuota nominal del 20% fijada por la Resolución MEyP 126/08. Indica que la cuestión se ha tornado incontrovertible a partir de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "*Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/ Amparo*" del 15.04.2014. Refiere a que en este caso concreto, la Resolución MEyP 126/08, que fija derechos de exportación al biodiesel en una alícuota nominal del 20%, no ha sido ratificada por el Congreso con anterioridad a la oficialización de los permisos de embarque involucrados, de modo que su aplicación contradice el principio de reserva de ley conforme los lineamientos de la CSJN; y que tampoco han sido ratificados por el Congreso los posteriores Decretos 1339/12 y 1719/12

que aumentaron dicha alícuota. Señala que en el caso del biodiesel, la última alícuota con ratificación legislativa es la nominal del 5% establecida por Decreto 509/2007. Asimismo, solicita que se declare la inconstitucionalidad o inaplicabilidad de las tasas de interés previstas en las Resoluciones 314/2004 (0,5% mensual) y 559/2022 (3,84% mensual) por no respetar, al momento de la reglamentación, lo dispuesto en la ley y por resultar irrazonables y atentar contra el derecho de propiedad. Y por ello, solicita que al dictar resolución, se proceda a ordenar la devolución de la suma reclamada, más los intereses corridos desde la fecha del pago, incrementada con la tasa de interés pasiva fijada por el Banco Central de la República Argentina, en sintonía con lo resuelto en el caso Alubia. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana:*** Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado conferido. Realiza la negativa de rigor y efectúa una breve reseña de los hechos. Sostiene que la pretensión de la actora es que se declare la inconstitucionalidad de una norma, lo cual no es facultad suya, sino que solamente aplica, percepciona y fiscaliza tributos dispuestos por normativa; no puede ejercer un control constitucional de las normas que los determinan. Asimismo, solicita que se aplique al caso concreto, por analogía, la doctrina sentada en el fallo plenario "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA" (EX-2020-24600163—APN-SGASAD#TFN)*. Indica que la interpretación del precedente "Camaronera Patagónica S.A." realizada por la actora es errónea y no recepta un análisis completo de dicha sentencia, manifestando que en el caso los recaudos mínimos del tributo si se han cumplido. Cita los artículos 664, 666 y 755 del CA, y jurisprudencia que hace a su derecho. Explica que la delegación establecida por el art. 755 se justifica en las cambiantes circunstancias de la economía, que ameritan en determinadas situaciones la adopción de medidas cuya oportunidad es incompatible con los tiempos del debate que normalmente requiere el dictado de una ley. Señala que la Resolución MEyP Nº 126/2008 se dictó en función de lo previsto en la Ley 22.415, en la Ley de Ministerios y sus modificaciones, y en caso de las facultades conferidas por los Decretos Nros. 2752/1991 y 2275/1994 y sus modificatorios. Asimismo, en relación al planteo respecto a la tasa de interés aplicable, se remite a lo establecido por el Código Aduanero en relación a los intereses aplicables en los procedimientos de repetición, refiriendo a los arts. 811 y 812. Finalmente, señala que, sin perjuicio de la limitación impuesta por el artículo 1164 del Código Aduanero al Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, cuya aplicación se deja a salvo, sostiene que la introducción de un planteo de incostitucionalidad posterior por parte de la actora sería a las claras extemporáneo e inoportuno. Cita jurisprudencia, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** Mediante PV-2023-64282364-APN-VOCXVII#TFN se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones administrativas y se declaró la causa de puro derecho.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana***: Las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1654-2016/106 se inician -con la interposición de la acción de repetición- en fecha 18.10.2017. Luce luego el sobre contenedor del PE de autos. Más tarde obra nota de la Sección Inspección Simultanea, que indica que no corresponde la devolución solicitada. Adjunto a ella se agrega consulta del nomenclador SIM. Posteriormente la Sección Económica Financiera informa los montos efectivamente abonados en concepto de derechos de exportación por la destinación en trato, y luego, se tiene por presentado el pedido de repetición, rechazándose la prueba pericial ofrecida. Por último, luce la resolución apelada, por la que se resuelve no hacer lugar a la solicitud de devolución presentada por la actora.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver en autos si la resolución apelada, en cuanto denegó la devolución de las sumas pretendidas por la firma Viterra Argentina S.A. en concepto de diferencia de derechos de exportación, se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de $ 397.838,02, que según refiere habría abonado en demasía con relación al permiso de embarque (PE) 11057EC03001089N. Mediante tal PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 3824.90.29 (Biodiesel), 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 MEyP 126/08, la 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- predica, exclusivamente, respecto al instituto clásico del control de constitucionalidad, pero 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 ella recién con la reforma del año 1994. En consecuencia, aun cuando se considerara válida la prohibición del art. 1164 del CA (que data del año 1960) ella no puede predicar respecto del régimen de validez constitucional de normas delegadas bajo el régimen de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución reformada en el año 1994, como la proyección de dichas normas 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.1.- 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 PA, conforme surge del art. 16 y Anexo XIV del referido decreto. Entre tales PA *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 solamente tuvo la virtualidad de purgar el vicio originario de nulidad que padecía -relativa a fijar o 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 PA 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 PA 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 PA 3826.00.00 (Art. 2). Más tarde, se dictó el decreto 1719/12 (BO: 20.09.12), que modificó la alícuota correspondiente a la PA 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 PA 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 PA 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, el PE en trato fue oficializado el día 09.06.2011, abonándose los derechos de exportación establecidos, para dicha fecha, por la resolución 126/08, que fijó para las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel"), un derecho de exportación del VEINTE POR CIENTO (20%).

V.2.- Aclarado lo anterior, 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, resolución 126/08 y decreto 100/12), tres exigencias claras: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

En *tercer lugar*, no puede dejar de 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 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 MEyP 126/08 (de modo genérico el CA, la ley de ministerios, el decreto 2275/94 y sus mod. 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 MEyP 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 Cámara de Diputados) y que no contenía la PA de biodiesel del Anexo XIV incorporada por la resolución MEyP 126/08 (BO: 12.03.08).

Por ello, y porque dicha resolución 126/08 tampoco ha sido 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 a la mencionada resolución (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11).

En consecuencia, las alícuotas fijadas por la resolución 126/08 –aplicada por el SIM en autos- deben considerarse como aplicadas con base en una norma 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.

VI.- Por todo lo anterior **VOTO POR:**

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

2.- Revocar la Resolución N° 66/2022 (AD SALO), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1654-2016/106 haciendo lugar a la devolución de la suma de $ 397.838,02, 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.

Así lo voto.-

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que, en honor a la brevedad, me remito a lo expuesto en los considerandos I a IV del voto del Dr. Soria.

II.- Que en lo que hace al fondo del asunto, considero que las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/recurso de apelación” (EX2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en el cual por mayoría, los Vocales ACORDARON fijar la siguiente doctrina legal: “ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto por el art. 755 del Código Aduanero. 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 e1 día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467”.

III.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados con relación a la operación de exportación 11057EC03001089N aquí involucrada, basada en el cuestionamiento de la Resolución MeyP 126/08.

IV.- En relación con las costas, dejando a salvo mi criterio en el sentido de que deben imponerse a la actora dado que la

prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164), a los estrictos fines de formar mayoría y por razones de celeridad y economía procesal, propongo que las mismas sean impuestas por su orden toda vez que ello es lo que más se aproxima a mi postura inicial al respecto.

Por todo lo expuesto, **voto por:**

Confirmar la Resolución N° 66/22 (AD SALO), recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1654-16/106, imponiendo las costas por su orden. Así lo voto.-

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

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

Que, en virtud de los votos que anteceden, **POR MAYORÍASE RESUELVE:**

1.- Confirmar la Resolución N° 66/22 (AD SALO), recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1654-2016/106.

2.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese. Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 17a. Nominación), Horacio Joaquín Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación) y Pablo A. Garbarino (Vocal Titular de la Vocalía de la 16a. Nominación).-

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.11.13 15:41:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.11.13 16:59:35 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 Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.13 18:24:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.13 18:24:49 -03:00