Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140165956-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2023-25626773-APN-SGASAD#TFN; VITERRA ARGENTINA S.A.

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. 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 **EX-2023-25626773-APN-SGASAD#TFN (VITERRA ARGENTINA S.A.)**

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

I.- Mediante el RE-2023-25626251-APN-SGASAD#TFN la firma VITERRA S.A. interpone, por apoderado, recurso de apelación contra la Resolución Nro. 159/2023 (AD SALO) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, recaída en la actuación SIGEA Nro. 17134-1801-2017, por la cual se resuelve no hacer lugar a la devolución de las sumas de $ 2.700.641,54 pretendida por la recurrente y abonada en concepto de derechos de exportación en relación al PE Nro. 12 057 EC03 001319 K.

Sostiene que el 17/07/2012 oficializó el permiso de embarque citado precedentemente, oficializando a través del mismo la exportación de biodiesel, viéndose obligado a abonar la alícuota de derechos de exportación del 20% que liquidó automáticamente el SIM, establecido por Resolución (MECON) 126/08. Manifiesta que dicha Resolución resulta nula, de nulidad absoluta e insanable (art. 99, inc. 3°, de la Constitución Nacional) toda vez que fue dictada por el Ministerio de Economía, en base a lo dispuesto en el art. 755 del CA, norma que, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* “Camaronera Patagónica”, resulta jurídicamente insuficiente para justificar la modificación de alícuotas de derechos de exportación. Entiende que en el caso, correspondía la aplicación de la alícuota de derechos de exportación nominal del 5%, establecida en el Decreto Nro. 509/2007. Expone los argumentos para avalar su postura. Agrega que dicha resolución no fue ratificada por el Congreso con anterioridad a la oficialización del Permiso de Embarque involucrado y que contradice al principio de reserva de ley, de acuerdo a los lineamientos de la CSJN. Dice, que en el caso de biodiesel, la última alícuota con ratificación legislativa es la nominal del 5% establecida por Decreto 509/2007 y solicita se le restituya la diferencia entre los derechos de exportación abonados. Ataca la resolución que se apela en cuanto a que no esgrime argumentos para rechazar la repetición sino que se limita a consignar que carece de competencia para declarar la inconstitucionalidad de normas. Realiza consideraciones respecto del cómputo de los intereses. Ofrece prueba. Plantea el caso federal. Solicita que se haga lugar al recurso deducido, se revoque la Resolución apelada y se haga lugar a la repetición, con más los intereses, todo ello con costas.

II.- Por medio del IF-2023-72909092-APN-DTD#JGM la representante fiscal contesta el traslado del recurso. Luego de hacer una negativa genérica, contesta el traslado conferido. En primer lugar expresa que la interpretación que efectúa la recurrente, del fallo "Camaronera", es desacertada y no recepta el análisis completo de la sentencia dictada ni el sentido que quiso darle el Más Alto Tribunal. Manifiesta que en dicho precedente se expone que las leyes 22.415 y 25.561 "no establecieron los recaudos mínimos del tributo" y que no existió una "clara política legislativa", distinto al presente caso que los recaudos establecidos por la normativa se han cumplido por que las resoluciones atacadas han sido dictadas en el marco de las funciones que acuerda el Poder Ejecutivo en los artículos 664 y 755 del Código Aduanero y con la limitación determinada por el artículo 666 del citado cuerpo legal. Cita jurisprudencia y explica que la Resolución MEyP Nro. 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. En subsidio solicita la aplicación del fallo “Cencosud”. Finalmente expresa, con relación a la tasa de interés, que en autos corresponde la aplicación de la Resolución Ministerial Nro. 314/2004 y recién a partir del 1 de agosto de 2019 la Resolución Nro. 598/2019. Ofrece prueba y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- La PV-2025-109294197-APN-VOCXIV#TFN declara la causa de puro derecho y mediante la PV-2025-132032751-APN-VOCXIV#TFN se elevan los autos a esta Sala “E”, que los pasa a sentencia a través del IF-2025-133048329-APN-VOCXIV#TFN.

IV.- La actuación SIGEA Nro. 17134-1801-2017, acompañada mediante IF-2023-72779705-APN-DTD#JGM, se inicia a fs. 1/16vta. -el 22-12-2017- con la solicitud de devolución de derechos de exportación presentados por la recurrente en relación al Permiso de Embarque Nro. 12 057 EC03 001319 K. A fs. 21 obra agregada la carpeta de la citada destinación y embebida al IF-2023-72780154-APN-DTD#JGM-. A fs. 23 obra la Nota Nro. 338/22 (S.I.S), que informa que a la fecha de oficialización del P.E no se encontraba vigente el Decreto Nro. 509/07 sino la Resolución MEyP Nro. 126/08 y por ello no correspondería dar curso a lo solicitado como tampoco es de su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra. A fs. 24 la Sección Financiera informa el monto abonado por la firma. A fs. 26 se provee la presentación de la actora, se la tiene por presentada y se deniega la prueba ofrecida. A fs. 31/32 se dicta la Resolución 159/2023 (AD SALO), apelada en autos y a fs. 33/36 se encuentran los SICNEA de dicha resolución.

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 al P.E Nro. 12 057 EC03 001319 K, abonados en virtud de lo dispuesto en el Decreto Nro. 100/2012, mediante la cual se dispuso fijar un derecho de exportación del 20% para la exportación de biodisel.

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

del C.A.).

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

Confirmar la Resolución Nro. 159/2023 (AD SALO) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, recaída en la actuación SIGEA Nº 17134-1801-2017, 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. Claudia Beatriz Sarquis.

II.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada **Resolución N° 159/2023 (AD SALO)** de la Aduana de San Lorenzo, en cuanto denegó la devolución de las sumas pretendidas por la firma **VITERRA S.A.** en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación al **PE 12 057 EC03 001319 K**, correspondiente al expte. **SIGEA 17134-1801-2017,** se ajusta a derecho.

Mediante dicho PE la actora documentó la exportación de biodiesel abonando los derechos de exportación liquidados por el Sistema María a una alícuota del 20% fijado por el Poder Ejecutivo mediante decreto 100/12. **La actora propicia que se tomen como válidos los tributos del decreto 509/07 que establecían una alícuota del 5%, reclamando una diferencia del 15%.**

Cabe mencionar, que para el caso de autos, y para la exportación de biodiesel, si bien, el artículo 6º de la ley de emergencia económica 25.561 estableció la creación de derechos de exportación sobre los hidrocarburos que sean obtenidos de los yacimientos situados en el territorio nacional, el “biodiesel”, es obtenido a partir de productos de origen agrícola, cuenta con un marco regulatorio específico y una posición arancelaria propia, que lo diferencia de los hidrocarburos.

A consecuencia de ello, se ha dictado la Resolución 126/08 del ME. y P. el 12.03.08, luego, se dictó el **decreto 100/12 (BO: 31/01/12)**, también modificatorio del decreto 509/07, y conforme la fecha de oficialización del PE de autos 17/07/2012 se practicó la liquidación de los tributos. Mediante el dictado del decreto 100/12 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).

Cabe destacar, que el decreto 100/2012 se dicta en ejercicio de las facultades conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por los incisos 1 y 2 del Artículo 99 de la CONSTITUCION NACIONAL y los Artículos 11, apartado 2, y 12 de la Ley Nº 22.415 y sus modificaciones (Código Aduanero) y por la Ley Nº 25.561 prorrogada por su similar Nº 26.729.

III.- 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.

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 y cuyos fundamentales arts. 17 y 24 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.

IV.- Que atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, corresponde en este punto 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.

V.- 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*.".

VI.- 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.

Debe tenerse presente que la Ley de Presupuesto de la Nación, habitualmente denominada “ley de leyes”, tiene precisamente por función establecer las pautas de recaudación, entre ellas, los derechos de exportación, que van a solventar -entre muchos otros- los gastos de la nación.

En definitiva, se ha cumplido con la finalidad procurada por la ley 26.122, esto es, que el Congreso de la Nación apruebe lo actuado en el marco de las facultades delegadas.

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.

VII.- 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°.-*** *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 en el art. 755 del Código Aduanero.*

VIII.- 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).

IX.- Que, en virtud de lo expuesto, los derechos de exportación fijados en el **decreto 100/12** con sustento en la Emergencia Económica y demás argumentos expuestos precedentemente, resultan legítimamente exigibles y correctamente abonados al momento de documentarse la exportación a consumo **12 057 EC03 001319 K**, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la Resolución **Nro. 159/2023 (AD SALO)** en cuanto deniega la acción de repetición interpuesta por la actora **VITERRA S.A.**

X.- 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 la Resolución Nro. 159/2023 (AD SALO) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, recaída en la actuación **SIGEA Nº 17134-1801-2017, con costas.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Me remito a los considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquís, continuando así:

V.- Que, corresponde resolver si se ajusta a derecho la resolución 159/2023 (AD SALO), mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la devolución pretendida por la actora.

La actora solicita la devolución, en el marco del expediente SIGEA 17134-1801-2017, de la suma de $2.700.641,54, que según refiere habría abonado en demasía con relación al PE 12057EC03001319K. Mediante tal PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 3826.00.00.100L *–Biodiesel Y SUS MEZCLAS, SIN ACEITRES DE PETROLÉO O DE MINERAL BITUMINOSO O CON UN CONTENIDO INFERIOR AL 70% EN PESO DE ESTOS ACEITES* - abonando los derechos de exportación liquidados por el Sistema María a una alícuota del 20% (art. 2).

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), 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.

VI- 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 –**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, el PE en trato fue oficializado el **17.07.12** abonándose los derechos de exportación establecidos por el **decreto 100/12 (BO: 31.01.12)**, que fijó, para la P.A 3826.00.00.100L –Biodiesel-, la alícuota del 20% (Art. 2 y Anexo II).

VII- 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-. Lo mismo sucede con sus

normas sucesivas, como el decreto 100/12 (BO: 31/01/12)

Así, resulta claro que la resolución 126/08 **(BO: 12/03/08)** y sus normas sucesivas –e.g. el decreto 100/12- no se dictaron con base en una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"). Asimismo, como ya se expuso, la resolución 126/08 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 tampoco la Resolución 126/08 y el decreto 1339712 han 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 las (conf. *Camaronera Patagónica*, considerandos 9º, 10º y 11).

En consecuencia, las alícuotas establecidas por la resolución 126/08 y sus sucesivas modificaciones como el decreto 100/12 (BO: 31/01/12) –cuyas alícuotas son aplicadas por el SIM en autos- deben invalidarse (por su naturaleza materialmente legislativa y como norma tributaria emanada del PEN sin intervención del Congreso), como nulas 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.

VIII.- En relación a las costas entiendo que deben imponerse a la Aduana.

Si bien la actora en su recurso de apelación no impugna de modo específico al decreto 100/12, entiendo que, a esta altura, **ni el Poder Ejecutivo, ni extensivamente la Aduana** -mucho menos los vocales de este tribunal- pueden seguir comportándose como si: **(i)** la reforma constitucional del año 1994 no hubiera existido; **(ii)** la jurisprudencia de la Corte Suprema en el caso "Camaronera" fuera letra muerta; **(iii)** el mito jurídico de que la "administración no puede declarar la inconstitucionalidad de las leyes u otras normas" fuera aplicable respecto a previsiones constitucionales que constituyen un régimen de validez autónomo, inconfundible con el instituto clásico del control de constitucionalidad *–en "Camaronera" y su jurisprudencia conexa la Corte dictamina la nulidad absoluta, no la inconstitucionalidad-*.

En tal sentido **resulta carga primaria de la propia administración** -especialmente del Presidente de la Nación y los ministros del ramo- verificar atentamente el cumplimiento de dichas previsiones constitucionales *cuando dicen actuar cumpliendo con una delegación legislativa.* En caso que incumplan esta carga y los administrados lo opongan, el Poder Ejecutivo debe evitar apelar al mito jurídico –un inadmisible cliché- de que tienen prohibido declarar la inconstitucionalidad de las normas para obviar el correcto tratamiento y eventual resolución, en sede administrativa, de controversias donde se aplican los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución.

La reforma de 1994 se encuentra vigente y es al Poder Ejecutivo y la administración activa a quienes compete cumplir sus mandas de modo primario y riguroso, antes y después de dictar normas delegadas, teniendo presente para ello las decisiones aplicables de los tribunales, especialmente las de la Corte Suprema. Se evitaría así que se repitan discusiones y juicios que, con un correcto examen jurídico -previo y posterior al dictado de normas "delegadas"- nunca se generarían.

IX.- Por todo lo anterior VOTO POR:

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 100/12 (BO: 31.01.12) en toda su vigencia (art. 76 y 99

inc. 3 de la Constitución).

2.- Revocar la RESOLUCIÓN 159/2023 (AD SALO), dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1801-2017, haciendo lugar a la devolución de la suma de $2.700.641,54, 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 la Resolución Nro. 159/2023 (AD SALO) dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, recaída en la actuación SIGEA Nº 17134-1801-2017, con costas.

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: 2025.12.16 13:35:00 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: 2025.12.18 12:41:09 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: 2025.12.18 12:45:24 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: 2025.12.18 12:46:24 -03:00