República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-58221110-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Junio de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2022-96679735- -APN-SGASAD#TFN; "BUNGE ARGENTINA SA c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Juan M. Soria, a fin de resolver en los autos caratulados "**BUNGE ARGENTINA SA c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** expediente N° **EX-2022-96679735- -APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que mediante IF-2022-96679665-APN-DTD#JGM se presenta por apoderado la firma Bunge Argentina S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2022-7-E-AFIPDIRAPA#SDGOAI de la Regional Aduanera Pampeana de fecha 18 de agosto de 2022, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 17652-188-2018, conforme la cual se rechazó la devolución de USD 188.760,37, abonados en concepto de los derechos que gravaron la exportación n° 12003EC01004598L. Afirma que la Resolución N° 182/2008 (MEP) que estableció las alícuotas no resultó respetar el principio de legalidad y reserva en materia tributaria establecido por la propia Constitución Nacional, habiendo sido ilegítima su aplicación. Se refiere a los antecedentes del caso y el giro comercial de la firma. Considera que se afectó el principio de legalidad debido a que fija un elemento esencial de un impuesto sin calificar jurídicamente como una ley y sin haber recibido una convalidación posterior del Poder Legislativo. Realiza consideraciones respecto de la normativa involucrada, citando doctrina y jurisprudencia al respecto, y la tasa de interés aplicable a efectos de la devolución. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita Se haga lugar a lo solicitado en las acciones de repetición interpuestas oportunamente por la compañía, ordenando la devolución de las sumas reclamadas.

II.- Mediante IF-2023-22938143-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Se refiere a los hechos y el procedimiento promovido por la contraria. Contesta los agravios planteados por la firma. Realiza el análisis de la normativa involucrada, la jurisprudencia y doctrina relacionada. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Mediante PV-2023-33475080-APN-VOCXVII#TFN se declaró la causa de puro derecho. Mediante IF-2026-55665040-APN-VOCXVII#TFN se elevaron los autos a la Sala "F" y quedaron en estado de dictar sentencia.

IV.- Que, las actuaciones administrativas 17652-188-2018 –fecha de origen 09/11/2018- se iniciaron con la presentación de la firma aquí recurrente solicitando la devolución de los derechos de exportación abonados en relación a la operación documentada mediante la destinación número 12003EC01004598L. En este sentido, mediante la operación involucrada, se documentó –en fecha 03/10/2012- la exportación de la mercadería ubicada en la PA. 1201.90.00.190C consistente en "LAS DEMAS. A GRANEL, CON HASTA 15 % EMBOLSADO. LAS DEMÁS. HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FRÉJOLES) DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS", con la alícuota del 35% en concepto de derechos.

A fs. 33/34 la Sección Económica Financiera dependiente de la Aduana, certificó los montos oblados oportunamente en concepto de derechos de exportación.

En fecha 18/08/2022 se dicta la Resolución RESOL-2022-7-E-AFIP-DIRAPA#SDGOAI, mediante la cual se rechaza el pedido de devolución incoado, apelada en esta instancia.

V.- Visto ello, corresponde determinar si es ajustada a derecho la resolución que aquí se apela.

En cuanto al fondo de la cuestión, los hechos que dieron origen a la presente radican en la solicitud de devolución presentada por firma recurrente solicitó por ante el servicio aduanero que, según refiere, habría abonado en demasía en concepto de los derechos de exportación con relación a las operaciones documentadas mediante el permiso de embarque (PE), siendo la alícuota pagada del 35%.

Preliminarmente, corresponde realizar dos aclaraciones.

Respecto de la primera, relativa a la aplicación del plenario dictado por este Tribunal, considero que dicho acuerdo se limita únicamente a los procedimientos de repetición del Decreto 793/2018 y teniendo en cuenta que en los presentes actuados el procedimiento se refirió a la Resolución N° 182/2008, no corresponde realizar aplicación automática de dicho acuerdo al tema planteado, sino analizar la cuestión en

base a la normativa involucrada y, en caso de corresponder, a la luz de los lineamientos fijados por el Máximo Tribunal al respecto.

Adentrándose al *thema decidendum*, el recorrido normativo que corresponde trazar parte del Decreto 509/07, a continuación del cual fue dictada la Resolución 369/07 que estableció una alícuota de derechos de exportación del 35%. Posteriormente, se pretendió implementar las llamadas alícuotas móviles –mediante el dictado de la Resolución (MEyP) 125/08 y con el dictado de la Resolución 182/08, se restableció para la posición arancelaria involucrada en autos de autos la alícuota de derechos de exportación del 35%.

Ahora bien, determinado el marco del análisis, cabe señalar que la temática que debemos abordar fue examinada y resuelta por el Máximo Tribunal en el caso "CAMARONERA PATAGÓNICA".

En el precedente citado los magistrados fijaron los lineamientos para definir si una norma mediante la cual el Poder Ejecutivo fija derechos de exportación cumple con el estándar constitucional –lo que otorgaría legalidad a dicha exigencia tributaria- o si, por el contrario, se excedió las atribuciones otorgadas a tal poder conforme la forma republicana de gobierno, invalidando de este modo la alícuota establecida mediante el actuar infundado.

Más allá de que en el precedente referido se declaraba la inaplicabilidad de dos resoluciones dictadas por el Ministerio de Economía, particularmente las N° 11/02 y N° 150/02, lo que nos concierne del fallo del Máximo Tribunal es que se entendió que dichas resoluciones eran violatorias de los arts. 76 y 99 inc 3 de la Constitución Nacional, toda vez que el Poder Ejecutivo no podía dictar normas de carácter legislativo en materia tributaria, resaltando que, en cuanto a la división de competencias entre los poderes del Estado, la interpretación de dichos artículos debía ser estricta.

En lo que refería a la delegación para la creación del tributo contenido en la resolución 11/02 -legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994-, la Corte consideró inadmisible la normativa reseñada durante el período en que no contó con la ratificación del Congreso de la Nación, pero la reconoció como válida a posteriori de la ratificación efectuada, por cuanto a partir de allí existió una voluntad por parte del legislador lo suficientemente clara como para darle entidad legal idónea y poseer validez en los términos establecidos por el artículo 76 de la CN. En definitiva, la Corte invalidó parcialmente y hacia el pasado la norma ministerial por considerarla carente de respaldo legal y la convalidó desde la aprobación legislativa hacia el futuro.

Nuestra Carta Magna prohíbe la delegación legislativa en el poder ejecutivo, expresando en su art. 76 que "…*Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca*…". Asimismo, el art. 99 inc. 3 señala: "…*El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos*

por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros…".

Por su parte, en la ley 26.122 se establece que: "…*las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación por el Poder Ejecutivo…*", y que el "…*Poder Ejecutivo, dentro de los diez días de dictado un decreto de delegación legislativa lo someterá a consideración de la Comisión Bicameral Permanente…*","*… las Cámaras se pronuncian mediante sendas resoluciones. El rechazo o aprobación de los decretos deberá ser expreso conforme lo establecido en el artículo 82 de la Constitución Nacional…*".

Lo reseñado precedentemente conforma un mecanismo de revisión –posterior- de las normas dictadas por el PEN, pudiendo aprobarlas o rechazarlas. Esto significa que, si bien el Congreso delega facultades legislativas, también las controla posteriormente a través del mecanismo antedicho.

Por lo expuesto, teniendo en consideración que la Resolución N° 182/2008 modificó el elemento cuantitativo del tributo -parte estructural del impuesto- y que el mismo no fue posteriormente validado por el Congreso, se afectó el principio de legalidad tal como se estableció la jurisprudencia de la Corte Suprema in re "Camaronera Patagónica" donde, conforme lo referido precedentemente, se estableció el estándar de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

Esta tesitura expuesta por el suscripto y el fundamento principal utilizado para definir la suerte de la cuestión debatida en autos, son idénticos a los esgrimidos por la Alzada en los casos donde se examinó la situación fáctica equivalente a la de autos.

En tal sentido, la SALA III en el Expte. nº CAF 14324/2024/CA1; LDC ARGENTINA SA (TF 39131-A) c/DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO, resolvió declarar la invalidez de la resolución MEyP 182/08, arribando a ello luego de un análisis de antecedentes que versaban sobre las resoluciones MEyP 369/07, 125/08, 181/08 y resolución conjunta MP y MEyFP 26/08 y 28/08, entendiendo que revisten similares características a la aquí en conflicto, por no tener ratificación legislativa.

Por ello, lo expuesto me lleva a concluir que en este caso corresponde declarar la invalidez de la exigencia tributaria realizada en base a la Resolución N° 182/2008, y hacer lugar a la devolución peticionada.

VII.- En cuanto a las costas del proceso, las mismas deben imponerse al Fisco por cuanto no encuentro razones para apartarme del principio general de la derrota (art. 1163 del C.A.).

VIII.- Que, en relación a la moneda en que debe efectuarse la devolución, siendo pacifica la jurisprudencia al respecto, siguiendo los lineamientos del precedente de la C.S.J.N. "CENCOSUD" -("Cencosud SA - TF 29.535-A c/DGA", del 15/05/2014)-, y teniendo en consideración que la actora abonó los tributos en pesos –véase el VEP acompañado a tal efecto en oportunidad de solicitar la devolución-, no cabe duda alguna

que corresponde reintegrar la misma moneda que la que abonó la firma.

Que, definida la moneda de pago, el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde la petición administrativa de repetición y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), calculado según las tasas vigentes correspondientes a cada período, conforme a la reglamentación emitida al respecto.

Por todo lo anterior **VOTO POR:**

1.- Revocar la Resolución RESOL-2022-7-E-AFIPDIRAPA#SDGOAI dictada en el marco de las actuaciones administrativas n° 17652-188-2018.

2.- Costas al Fisco.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse “brevitatis causae” a la descripción realizada en el voto que antecede.

II.- Que, sentado ello, cabe destacar el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que “...Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario...” (el subrayado me pertenece).

III.- Que, bajo tales premisas, corresponde destacar que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del 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”, la competencia aduanera de este Tribunal Fiscal por mayoría -el suscripto no participó del referido Acuerdo por encontrarse en uso de licencia- 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. 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”.

IV.- Que, por ende, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el suscripto in re “Petroquímica Comodoro

Rivadavia SA" (EX-2020-24711043- -APN-SGASAD#TFN), del 22 de diciembre de 2021 y "Bunge Argentina S.A" (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la litis resulta plenamente aplicable la posición legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, en tanto la operatoria dispuesta por la normativa impugnada en autos, que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas resulta similar, mutatis mutandi, a aquella establecida en el Decreto Nro. 793/2018, cuya validez ha sido expresamente receptada en la doctrina plenaria de referencia, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, en relación a la destinación involucrada en autos.

V.- Que atento a que se resuelve en base a una decisión Plenaria de este Tribunal y a la complejidad de la cuestión debatida en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, corresponde imponer las costas por su orden.

Por ello, VOTO por:

1.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

ASÍ LO VOTO.-

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Me remito a los considerandos I a IV del voto del Dr. González Palazzo.

II.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -RESOL-2022-7-E-AFIP-DIRAPA#SDGOAI-, en cuanto rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación interpuesta por la firma BUNGE ARGENTINA SA, se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de u$s188.760,37, que según refiere habría abonado en demasía con relación al permiso de embarque (PE) 12003EC01004598L. Mediante tal PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 1201.90.00.190C *–Las demás A granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453) –Los demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES)* DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS*- abonando los derechos de exportación establecidos por la resolución 182/08 (BO: 21.07.08) que fijó, para esa PA, una alícuota del 35% (Ver art. 1 y Anexo de la referida de la resolución).

De modo liminar, cabe precisar que las exportaciones de autos se encuentran gobernadas por la ley 21.453, con lo cual su tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es el de la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta -**19.04.12** para el PE de autos- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley.

La actora cuestiona la validez de todas las resoluciones, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

III.- Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con posterioridad a la resolución ME 35/02 se dictó la resolución MEyP 10/07 (BO: 12.01.07), que estableció para la PA de autos un derecho de exportación adicional del 4%, llevando la alícuota al 27,5%. Posteriormente, mediante el decreto 509/07 (BO: 23.05.07) se mantuvo, para la PA de autos, el derecho de exportación adicional creado por la mencionada resolución MEyP 10/07, fijándose en consecuencia una alícuota de derechos de exportación del 27,5% (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto). Luego se dictó la resolución 369/07 (BO: 09.11.07), que estableció para la PA de autos una alícuota de derechos de exportación del 35%. Posteriormente, se pretendió implementar las llamadas alícuotas móviles –mediante el dictado de la resolución (MEyP) 125/08 (BO: 12.03.08)-, y luego variables –mediante el dictado de la resolución (MEyP) 64/08 (BO: 02.06.08)-. Más tarde, se dictó la resolución 182/08 (BO: 21.07.08), mediante la cual se restableció para la PA de autos la alícuota de derechos de exportación del 35% que había sido establecida por la mencionada resolución 369/07.

Sobre la validez constitucional del *iter* normativo descripto precedentemente, conforme la jurisprudencia de la Corte Suprema en "Camaronera Patagónica", esta Sala E se ha expedido, de modo unánime, en la causa "LDC ARGENTINA SA c/ Dirección General de Aduanas s/apelación" Expte. 38.204-A, sentencia del **22.02.23**, a cuyos fundamentos remito y los cuales se consideran integrando la presente sentencia.

En lo que aquí interesa, tal decisorio ratifica que la resolución (MEyP) 369/07 (BO: 09.11.07) –posterior al decreto 509/07 (BO: 23.05.07)- posee una validez constitucional que se remonta al **16.01.08**, oportunidad en la cual fue inequívocamente ratificada por la **ley 26.351**, en cuanto tuvo como fin asegurar la recaudación del aumento de alícuotas dispuesto por la mencionada resolución (ver puntos **VI.2., VI.3.** y **VI.4.** del citado fallo).

Dicha vigencia y validez legal de la alícuota del 35% establecida por la resolución MEyP 369/07 fue ininterrumpida, salvo en el periodo en que se implementaron las llamadas alícuotas móviles (resoluciones -MEyP- 125/08 y 64/08, de reconocido rechazo legislativo), siendo reestablecidas por la resolución 182/08; esto último como consecuencia del dictado del decreto 1176/08 (BO: 21.07.08), que cristalizó **la voluntad del Congreso de** rechazar la resolución 125/08 para **retornar al régimen de alícuotas previo**.

En conclusión, la alícuota del 35% establecida por la resolución 369/07 para la mercadería ubicada en la PA de autos posee validez constitucional y legal desde el **16.01.08**. Siendo la fecha de cierre de venta de la mercadería del PE de autos (12003EC01004598L) **posterior al 16.01.08** –es el **19.04.12, ver en el PE agregado a las actuaciones administrativas**- deben rechazarse los agravios de la actora en cuanto a la invalidez de la alícuota del 35% aplicable.

Cabe **destacar** que por los fundamentos expuestos en el referido precedente de esta Sala E "LDC ARGENTINA SA" Expte. 38.204-A, **las resoluciones 369/07 y 182/08, como la alícuota del 35% son constitucionalmente válidas, en tanto cumplieron con el test de constitucionalidad fijado por la Corte Suprema en el precedente "Camaronera Patagónica" del 15.04.14**.

En consecuencia, corresponde rechazar los agravios expuestos por la actora respecto de la denegatoria de la repetición que intentó -por ser defectuoso su planteo jurídico- y confirmar la resolución apelada.

IV.- Sin perjuicio de todo lo expuesto, a los fines de alcanzar la mayoría necesaria para dictar sentencia, y

coincidiendo la resolución sustantiva propiciada por mi voto con la solución dispositiva -prescindente de todo examen constitucional- del plenario del tribunal del 26.04.22, voto, en los mismos términos que el Dr. Garbarino, por su aplicación, imponiendo las costas por su orden.

V.- Por todo lo anterior, **VOTO POR:**

Confirmar la resolución RESOL-2022-7-E-AFIP-DIRAPA#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas 17652-188-2018, con costas por su orden.

Así lo voto.-

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

1.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Títular de la Vocalía de la 17a Nominación), Pablo A. Garbarino (Vocal Títular de la Vocalía de la 16a Nominación) y Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación) ello en los términos del art. 1162 del C.A.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.06.10 12:43:33 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: 2026.06.10 13:29:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.06.11 12:30:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.11 12:31:41 -03:00