República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-75873348-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 6 de Agosto de 2026

Referencia: Sentencia; Expediente N° 37.544-A; BUNGE ARGENTINA S.A.

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Horacio J. Segura (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 **“BUNGE ARGENTINA S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación**”, **Expediente N° 37.544-A**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: determinar si las Resoluciones Nros. 186/16, 169/16, 171/16, 188/16 y 185/16 (SDG OAI) dictadas en las actuaciones SIGEA Nros. 12509-1594-2014, 12509-1597-2014, 12509-1588-2014, 12509-1587-2014 y 12509-1590-2014 mediante las cuales se rechazan las solicitudes de devolución por derechos de exportación abonados, correspondientes a las destinaciones Nros. 09 057 EC01 004171 N, 09 057 EC01 011413 K, 09 057 EC01 002614 N, 09 057 EC01 002613 M y 09 057 EC01 003038 Y, respectivamente, se ajustan a derecho.

II.- Fundamentos del recurso: A fs. 21/25 se presenta la actora, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la resolución antes referida. Luego de efectuar un relato de los hechos, desarrolla sus agravios. Cita la doctrina aplicada en la causa “Camaronera Patagónica” y solicita que su aplicación al caso de autos, por cuanto limita la invalidez decretada de los derechos de exportación creados por la Resolución 11/02, al período comprendido entre el dictado de dicha resolución y la ratificación comprendida en la Cláusula Transitoria Octava del art 76 de la Constitución Nacional de 1994. Explica que, en materia de derechos de exportación de trigo, la exigencia a la alícuota del 23 % resulta ilegitima, por cuanto la norma que dispuso dicho porcentaje de derechos no se encuentra ratificada por Ley del Congreso. Manifiesta que ninguna de las resoluciones tuvo ratificación legislativa sancionada a través de una ley formal del Congreso. Señala que la ley 26.519 (21/08/2009) de ratificación de la legislación delegante, no aprobó la legislación delegada. Así las cosas, los derechos de exportación de trigo creados y/o modificados a partir del 2006, con sustento en la delegación legislativa que efectúa el C.A., no han tenido ratificación y/o aprobación del Congreso, por lo que resultan inconstitucionales en los términos de la doctrina de la Corte. Concluye que los derechos de exportación de trigo creados en el año 2002 tenían una alícuota del 20%, que en el año 2007 fue elevada por Resolución Ministerial sin ratificación legislativa; razón por la cual, la diferencia del 3% debe ser restituida. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Contestación del traslado: A fs. 36/47 la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas. Formula una negativa genérica acerca de lo invocado por la actora que no fuera objeto de expreso reconocimiento o se desprenda de los antecedentes de la causa. Solicita la aplicación del precedente de la CSJN "Whirlpool Puntana S.A." Expte. TFN N° 21.671-A, toda vez que la cuestión debatida resulta análoga a la allí resuelta. Entiende que la interpretación jurisprudencial en el caso "Camaronera Patagónica S.A.", realizada por la actora, resulta desacertada y no recepta el análisis ni el sentido que quiso dar el Más Alto Tribunal. Sostiene que dicho Tribunal ha declarado la invalidez de las alícuotas por los derechos de exportación y que, muy por el contrario, ha declarado la validez de dichos derechos. Asimismo, señala que la Corte Suprema de Justicia de la Nación solo decide en procesos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos. Analiza la realidad imperante en el comercio internacional, traducida en la velocidad del intercambio de mercaderías como también en el vertiginoso cambio coyuntural exterior, y entiende que se justifica la delegación en cabeza del Poder Ejecutivo a los efectos de establecer los aranceles y su quantum en función de los cambios producidos en el contexto internacional para así promover proteger y conservar la actividad productiva nacional. Cita jurisprudencia en sustento a su postura. Se refiere al art. 13 de la ley N° 22.520, y a la ley N° 20.545 de "protección del trabajo y producción nacional", así como la ley N° 22.450 de competencia de los Ministerios Nacionales. Explica que no es procedente el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la recurrente en razón de lo normado por el art. 1164 del Código Aduanero. Finalmente, ofrece como prueba el expediente administrativo vinculado a la presente, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme el decisorio aduanero apelado, con costas.

IV.- Que a fs. 48 se abre la causa a prueba, la que obra glosada a fs. 53/62 A fs. 82 se declara cerrado el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 83 se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 86/88 el alegato presentado por la actora. A fs. 90 se pasan los autos a sentencia.

V.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 12509-1594-2014, se inician a fs. 1/2 con el recurso de repetición interpuesto por la actora en fecha 18/11/2014, en sede aduanera. A fs. 15 obra resumen de devolución cargada de acuerdo al Formulario 7458 donde consta el ingreso de los datos al sistema SIADERE. A fs. 17 se encuentra el sobre contenedor de la destinación N° 09 057 EC01 004171 N, oficializada ante la Aduana de San Lorenzo el 15 de mayo de 2009, junto con su documentación complementaria. A fs. 19 obra glosada la Nota Nro. 011/15 por la cual se informa que no sería de su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra y a fs. 20 la Nro. 49/15 por la cual se certifica el los importes de tributos afectados a la destinación en trato. A fs. 21 se tiene por presentada a la firma "Bunge Argentina S.A" y se declara la causa de puro derecho. A fs. 31/33 luce el Dictamen N° 45/2016 (DV RJU2), y a fs. 36/38 se dicta la Resolución N° 186/16 (SDG OAI).

Las actuaciones administrativas SIGEA N° 12509-1597-2014, se inician a fs. 1/2 con el recurso de repetición interpuesto por la actora en fecha 18/11/2014, en sede aduanera. A fs. 15 obra resumen de devolución cargada de acuerdo al Formulario 7458 donde consta el ingreso de los datos al sistema SIADERE. A fs. 17 se encuentra el sobre contenedor de la destinación N° 09 057 EC01 011413 K, oficializada ante la Aduana de San Lorenzo el 11 de diciembre de 2009, junto con su documentación complementaria. A fs. 20 obra glosada la Nota Nro. 017/15 por la cual se informa que no sería de su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra y a fs. 21 la Nro. 57/15 por la cual se certifica el los importes de tributos afectados a la destinación en trato. A fs. 22 se tiene por presentada a la firma "Bunge Argentina S.A" y se declara la causa de puro derecho. A fs. 32/34 luce el Dictamen N° 58/2016 (DV RJU2), y a fs. 37/39 se dicta la Resolución N° 169/16 (SDG OAI).

Las actuaciones administrativas SIGEA N° 12509-1588-2014, se inician a fs. 1/2 con el recurso de repetición interpuesto por la actora en fecha 18/11/2014, en sede aduanera. A fs. 15 obra resumen de devolución cargada de

acuerdo al Formulario 7458 donde consta el ingreso de los datos al sistema SIADERE. A fs. 17 se encuentra el sobre contenedor de la destinación N° 09 057 EC01 002614 N, oficializada ante la Aduana de San Lorenzo el 1 de abril de 2009, junto con su documentación complementaria. A fs. 19 obra glosada la Nota Nro. 015/15 por la cual se informa que no sería de su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra y a fs. 20 la Nro. 55/15 por la cual se certifica el los importes de tributos afectados a la destinación en trato. A fs. 21 se tiene por presentada a la firma "Bunge Argentina S.A" y se declara la causa de puro derecho. A fs. 31/33 luce el Dictamen N° 56/2016 (DV RJU2), y a fs. 36/38 se dicta la Resolución N° 171/16 (SDG OAI).

Las actuaciones administrativas SIGEA N° 12509-1587-2014, se inician a fs. 1/2 con el recurso de repetición interpuesto por la actora en fecha 18/11/2014, en sede aduanera. A fs. 15 obra resumen de devolución cargada de acuerdo al Formulario 7458 donde consta el ingreso de los datos al sistema SIADERE. A fs. 17 se encuentra el sobre contenedor de la destinación N° 09 057 EC01 002613 M, oficializada ante la Aduana de San Lorenzo el 1 de abril de 2009, junto con su documentación complementaria. A fs. 19 obra glosada la Nota Nro. 016/15 por la cual se informa que no sería de su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra y a fs. 20 la Nro. 56/15 por la cual se certifica el los importes de tributos afectados a la destinación en trato. A fs. 21 se tiene por presentada a la firma "Bunge Argentina S.A" y se declara la causa de puro derecho. A fs. 31/33 luce el Dictamen N° 57/2016 (DV RJU2), y a fs. 36/38 se dicta la Resolución N° 188/16 (SDG OAI).

Las actuaciones administrativas SIGEA N° 12509-1590-2014, se inician a fs. 1/2 con el recurso de repetición interpuesto por la actora en fecha 18/11/2014, en sede aduanera. A fs. 16 obra resumen de devolución cargada de acuerdo al Formulario 7458 donde consta el ingreso de los datos al sistema SIADERE. A fs. 18 se encuentra el sobre contenedor de la destinación N° 09 057 EC01 003038 Y, oficializada ante la Aduana de San Lorenzo el 16 de abril de 2009, junto con su documentación complementaria. A fs. 20 obra glosada la Nota Nro. 013/15 por la cual se informa que no sería de su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra y a fs. 21 la Nro. 53/15 por la cual se certifica el los importes de tributos afectados a la destinación en trato. A fs. 22 se tiene por presentada a la firma "Bunge Argentina S.A" y se declara la causa de puro derecho. A fs. 32/34 luce el Dictamen N° 50/2016 (DV RJU2), y a fs. 37/39 se dicta la Resolución N° 185/16 (SDG OAI).

VI.- 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 **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APNSGASAD# TFN).** En el citado plenario, 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 uncaso 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".*

Que en función de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación a la destinaciones Nros. 09 057 EC01 004171 N, 09 057 EC01 011413 K, 09 057 EC01 002614 N, 09 057 EC01 002613 M, 09 057 EC01 003038 Y y 09 057 EC01 000983 U, abonados en virtud de lo dispuesto en la Resolución Conjunta Nro. 26/2008 .

VII.- Que en cuanto a las costas, deberán ser soportadas por la vencida dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A (art. 1164).

Por lo expuesto, **voto por**:

1).- CONFIRMAR las Resoluciones Nros. 186/16, 169/16, 171/16, 188/16 y 185/16 (SDG OAI) dictadas por la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior en las actuaciones SIGEA Nros. 12509-1594-2014, 12509-1597-2014, 12509-1588-2014, 12509-1587-2014 y 12509-1590-2014.

2).- Costas a cargo de la actora.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Horacio Joaquín Segura.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Me remito a los considerandos I a V del voto del Dr. Segura.

II.- Corresponde resolver en autos si las resoluciones apeladas -186/16 (SDG OAI), 169/16 (SDG OAI), 171/16 (SDG OAI), 188/16 (SDG OAI) y 185/16 (SDG OAI)-, en cuanto rechazan las solicitudes de devolución de derechos de exportación interpuesta por la firma BUNGE ARGENTINA S.A., se ajustan a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de $1.633.594,18, que según refiere habría abonado en demasía con relación a los permisos de embarque (PE) 09057EC01004171N, 09057EC01011413K, 09057EC01002614N, 09057EC01002613M y 09057EC01003038Y. Mediante tales PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 1001.90.90.110B –A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Trigo Pan Los demás – Los demás: TRIGO Y MORC AJO (TRANQUILLÓN)- abonando los derechos de exportación establecidos por la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 (BO: 23.12.08) que fijó, para esa PA, una alícuota del 23% (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 - **11.02.09** y **12.11.09**- 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. En esta línea, manifiesta que la única normativa que tuvo refrenda legislativa -y sería por ende constitucional- fue la resolución ME 35/02 (BO: 08.04.02), que según refiere estableció una alícuota del 20% para la PA objeto de autos.

III.1.- 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 24%. 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 24% (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 28%. 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 28% 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 S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación" Expte. 38.204-A (sentencia que puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/04/EXPTE-N%C2%B038.204-_A.pdf), 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 28% 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 28% 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** y hasta el **23.12.08 (salvo el período de alícuotas móviles de la resolución 125/08), fecha la última** en la cual la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 fijó una alícuota del 23%, reduciendo la del 28 %.

Cabe **destacar** que por los fundamentos expuestos en el referido precedente de esta Sala E "LDC ARGENTINA S.A." Expte. 38.204-A (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/04/EXPTE-N%C2%B038.204 -A.pdf) **las resoluciones 369/07 y 182/08, como la alícuota del 28 %** -previas a la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08- **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**.

III.2.- Dicho lo anterior, la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 –que establece la alícuota abonada en estos autos- **redujo** la alícuota establecida para la PA de autos **del 28%** (constitucionalmente válida conforme los fundamentos expuestos *supra*, al haber sido fijada por las resoluciones 369/07 y 182/08) **al 23% -**alícuota efectivamente abonada por la actora-. Siendo ello así no se advierte en el caso ninguna afectación al derecho de propiedad de la actora.

Por el contrario, para que se vea afectado dicho derecho -por violación al principio de legalidad en materia tributaria- se requiere una incidencia *lesiva* del Poder Ejecutivo sobre tal derecho. En el caso tenemos una alícuota constitucional y legal previa -del 28 %- que, con la resolución impugnada, fue reducida por el PEN al 23 %, *beneficiando* así a la actora que vio disminuida su carga tributaria de aquella que legalmente percibía el Poder Ejecutivo.

La intervención del Congreso para modificar alícuotas de derechos de exportación no resulta ineludiblemente exigible -en general y respetando siempre el principio de igualdad- cuando tal modificación -o el de otro elemento esencial del tributo- no incide o lesiona el derecho de propiedad de los contribuyentes afectados por tal modificación. Es lo que sucede en este caso, donde el Poder Ejecutivo -unilateralmente- **redujo** la alícuota y la

carga tributaria consecuente que el contribuyente pagaba. En el caso, el derecho de propiedad del contribuyente, por efecto de la reducción de alícuotas legales, pasó a gozar de una mayor plenitud, expandiéndose respecto de la medida en la que -legalmente- estaba afectado previo a la intervención del Poder Ejecutivo; el Poder Ejecutivo alivió su carga fiscal con el dictado de la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08. 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.- ***Costas*****:** En relación a las costas, deben imponerse en el orden causado atento las particularidades de la cuestión debatida y no haberse resuelto la disputa con base en argumentos expuestos por las partes (art. 1163 del CA).

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

1.- Confirmar las resoluciones 186/16 (SDG OAI), 169/16 (SDG OAI), 171/16 (SDG OAI), 188/16 (SDG OAI) y 185/16 (SDG OAI), dictadas en el marco de las actuaciones administrativas 12509-1594-2014, 12509-1597-2014, 12509-1588-2014, 12509-1587-2014 y 12509-1590-2014, respectivamente.

2.- Imponer las costas por su orden

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

1).- CONFIRMAR las Resoluciones Nros. 186/16, 169/16, 171/16, 188/16 y 185/16 (SDG OAI) dictadas por la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior en las actuaciones SIGEA Nros. 12509-1594-2014, 12509-1597-2014, 12509-1588-2014, 12509-1587-2014 y 12509-1590-2014.

2).- Costas a cargo de la actora.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-18110621-3 (Dr. Enrique Benitez Cruz) y al fisco nacional en el CUIT 33-69345023-9, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Horacio Joaquín Segura (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: 2026.08.05 17:59:03 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: 2026.08.05 21:13:51 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.08.06 12:49:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.06 12:50:09 -03:00