República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-75883458-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 6 de Agosto de 2026

Referencia: Sentencia; Expediente N° 36.416-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° 36.416-A**,

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

I.- Objeto del proceso: determinar si la Resolución Nro. 172/15 (SDG OAI) dictada en la actuación SIGEA Nro. 14930-56-2014, mediante la cual se rechaza la solicitud de devolución por derechos de exportación abonados, correspondientes a la destinación Nro. 08 003 EC01 000593 H, se ajusta a derecho.

II.- Fundamentos del recurso: A fs. 12/16 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 28% resulta ilegitima, por cuanto la norma que dispuso dicho porcentaje de derechos (Resolución Nro. 369/07) 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 al 28% por la Resolución Ministerial MEyP N° 369/2007, sin ratificación legislativa; razón por la cual, la diferencia del 8% 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. 30/38 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. Esgrime que en el citado precedente, el más alto Tribunal estableció que el Tratado de Asunción no impone a los Estados Miembros la obligación de abstenerse de establecer derechos de exportación a las mercaderías con destino a otros países miembros. 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. Desconoce los montos reclamados por la contraria, refiere al fallo de la C.S.J.N en la causa Cencosud S.A y en caso de considerarse que el monto a devolver es dólares solicita la aplicación de la normativa de pesificación conforme el precedente de la C.S.J.N in re "Massa". 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. 42 se abre la causa a prueba, la que obra glosada a fs. 45/54 y 63/70 A fs. 89 se declara cerrado el período probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". A fs. 90 se ponen los autos para alegar, agregándose a fs. 93/95 el alegato presentado por la actora. A fs. 97 se pasan los autos a sentencia.

V.- Que, en lo que aquí interesa, las actuaciones administrativas SIGEA N° 14930-56-2014, se inician a fs. 1/2 con el recurso de repetición interpuesto por la actora en fecha 12/12/2013, en sede aduanera. A fs. 11 obra resumen de devolución cargada de acuerdo al Formulario 7458 donde consta el ingreso de los datos al sistema SIADERE.A fs. 15 la Sección "C" certifica el pago de derechos efectuado por la peticionante A fs. 21 se encuentra el sobre contenedor de la destinación N° 08 003 EC01 000593 H, oficializada ante la Aduana de Bahía Blanca con fecha 25 de enero de 2008, junto con su documentación complementaria. A fs. 25/32 luce el Dictamen N° 52/2014 (DV JRBB), y a fs. 36/38 se dicta la Resolución N° 172/15 (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 destinación Nº 08 003 EC01 000593 H, abonados en virtud de lo dispuesto en la Resolución N° 369/2007 .

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 la Resolución Nro. 172/15 (SDG OAI) dictada por la Subdirectora General de Operaciones Aduaneras del Interior en las actuaciones SIGEA Nro. 14930-56-2014.

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 la resolución apelada -172/15 (SDG OAI)-, en cuanto rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación interpuesta por la firma BUNGE ARGENTINA S.A., se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de $130.052,23, que según refiere habría abonado en demasía con relación al permiso de embarque (PE) 08003EC01000593H. Mediante tal 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 MORCAJO (TRANQUILLÓN)-* abonando los derechos de exportación establecidos por la resolución 369/07 (BO: 09.11.07) que fijó, para esa PA, una alícuota del 28% (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 -**12.11.07** 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. 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 la resolución ME 35/02 (BO: 08/04/02) fijó para la PA de autos una alícuota del 20%, incrementando 10% que había establecido la resolución 11/02 (BO: 04/03/02). Dicha resolución fue ratificada legislativamente por la ley 25.645 (BO: 09/09/02), la cual, conforme su art. 3, aprobó la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente. Con posterioridad, 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 “BUNGE ARGENTINA S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación” Expte. 38.204-A, 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).

Sin embargo, la fecha de cierre de venta del PE involucrado -**12.11.07**- es anterior a dicho período, por lo que corresponde analizar si le corresponde la alícuota del 24% establecida por el decreto 509/07, que mantuvo, para la PA de autos, el derecho de exportación adicional creado por la mencionada resolución MEyP 10/07.

III. 2. En este punto, es necesario resaltar que tanto al momento del dictado de la resolución MEyP 10/07 como del decreto 509/07 se encontraba ya vigente la ley 26.122 (BO: 28.07.06). Dicha ley tiene por objeto regular el trámite y la intervención del Congreso respecto de los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa bajo la previsión del art. 76 de la Constitución (art. 1). El Capítulo II regula la delegación legislativa. Su art. 11 establece que "*las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación por el Poder Ejecutivo*" y el art. 12 dispone 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* ". En lo que interesa el art. 22 establece que las Cámaras se pronunciaran respecto de la aprobación o rechazo de las normas delegadas mediante sendas resoluciones. El rechazo o aprobación de la legislación delegada debe ser expreso (conf. art. 82 de la Constitución). El sistema constitucional, en su regulación por la ley 26.122, establece un mecanismo de intervención del Congreso —de aprobación o rechazo- a posteriori del dictado de las normas delegadas por parte del PEN. De tal modo, el art. 76 de la Constitución –que establece los requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante*- tiene una contrapartida en la regulación constitucional de la *ulterior intervención del mismo Congreso* (art. 99 inc. 3 último párrafo *in fine* mediante la ley que allí se prevé) de control de la legislación delegada dictada por el PEN. El Congreso que previamente delega sus facultades legislativas luego controla su ejercicio por el PEN. Se señala que *nada de lo anterior* exime al PEN de legislar bajo modalidad delegada prescindiendo de las exigencias claras del art. 76 de la Constitución: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

Asimismo, 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.

III. 3. A la luz de lo expuesto es que corresponde resolver la controversia que giran en torno a este PE.

Específicamente, véase que las normas delegantes de facultades que se invocan, tanto para el dictado de la resolución MEyP 10/07 (De modo genérico el CA, el decreto 2275/94 y sus mod. y el decreto 2752/91) como para el dictado del decreto 509/07 (art. 99 incs. 1 y 2 del art. 99 de la Constitución, arts. 11 apartado 2 y 12 del CA y el art. 6 de la ley 25.561) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional a *aumentar* las

alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, son normas que, *prima facie*, no superarían el *test* del art. 76 de la Constitución -materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio-.

Así, la resolución MEyP 10/07 y el posterior decreto 509/07 no se dictaron con base en una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"). En consecuencia, las alícuotas incrementadas por dichas normativas, padecerían el vicio de nulidad absoluta e insanable que embargaría a la mencionada resolución y al referido decreto (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11). Tal vicio de nulidad -absoluta e insanable- del decreto delegado 509/07 –que mantiene las alícuotas establecidas por la resolución MEyP10/07- pudo purgarse, en los términos del estándar de ratificación del precedente Camaronera (considerando 11) y bajo el procedimiento de la ley 26.122 (*supra* **III. 2.**), por una intervención ratificatoria del Congreso, que tendría solamente efecto futuro desde la ratificación. El decreto delegado 509/07 fue, efectivamente, sometido a la aprobación parlamentaria de 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 aumentar las alícuotas de derechos de exportación- recién al completarse la intervención de las dos cámaras del Congreso, adquiriendo validez constitucional y vigencia 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. Bajo el considerando 11 del Fallo "Camaronera" recién desde esa fecha habrían adquirido legalidad constitucional las alícuotas incrementadas de derechos de exportación del decreto 509/07 y ello solamente con efecto futuro, jamás retroactivo.

En consecuencia, bajo tal estándar de ratificación de "Camaronera" el decreto delegado 509/07 recién habría adquirido rango legal -en cuanto al aumento o en este caso sostenimiento de las alícuotas de derechos de exportación sobre las PA que dispuso- el **28.11.07**, fecha posterior a la de cierre de venta en el caso de marras -**12.11.07**- que es la que se debe considerar para determinar la alícuota de derechos de exportación aplicable (art. 6 de la ley 21.453).

Por ello, a la fecha de cierre de venta -**12.11.07**-, y hasta la aprobación del decreto delegado 509/07 por la Cámara de Diputados bajo la ley 26.122 -**28.11.07**-, las alícuotas emergentes de la resolución MEyP 10/07 y el decreto 509/07, aplicadas por el SIM en autos, debían considerarse como aplicadas con base en una norma nula de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 76 de la Constitución y bajo la jurisprudencia "Camaronera Patagónica" de la Corte (considerandos 9º, 10º y 11), por lo que el reclamo de la actora respecto de este PE deviene legítimo.

III. 4. Por todo ello, la alícuota aplicable -válida y vigente- es la del 20%, establecida por la resolución 35/02.

En consecuencia, corresponde hacer lugar al pedido de devolución de la actora por el 8% de derechos de exportación liquidados en demasía por el sistema informático.

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

1.- Declarar la invalidez de la resolución 369/07 (BO: 09.11.07) respecto del momento imponible -12.11.07- del PE 08003EC01000593H (art. 6 ley 21.453).

2.- Declarar que la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta de la mercadería en trato es la del 20%, conforme

lo establecido por la resolución 35/02, refrendada por la ley 25.645.

3.- Revocar la resolución 172/15 (SDG OAI) dictadas por la Aduana de Buenos Aires en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 14930-56-2014, declarando que corresponde devolver el 8% de derechos de exportación liquidados en exceso por el sistema informático, con más los intereses de los arts. 811 y 812 del CA, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo hasta la fecha del pago efectivo y total.

4.- Imponer las costas a la Aduana.

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

1).- CONFIRMAR la Resolución Nro. 172/15 (SDG OAI) dictada por la Subdirectora General de Operaciones Aduaneras del Interior en las actuaciones SIGEA Nro. 14930-56-2014.

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 18:00:26 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 21:13:01 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 13:02:30 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 13:03:28 -03:00