Buenos Aires, 23 de diciembre de 2025.- SH

Y VISTOS:

Los recursos de apelación interpuestos por el Fisco Nacional y por la parte actora el 24/06/2024 y 06/08/2024 (v. IF-2024-65816996 -APN-DTD#JGM e IF-2024-82720082-APNDTD#JGM), contra la sentencia dictada el 05/06/2024 (v. INLEG-2024-59124562 -APNVOCXX#TFN), sustentados por las expresiones de agravios del 24/06/2024 y del 27/08/2024 (v. IF-2024-65816996-APNDTD#JGM e IF-2024-91951228-APN-DTD#JGM), sólo la primera contestada por la parte actora el 31/07/2024 (v. IF-2024-80182384-APN-DTD#JGM), toda vez que el Fisco Nacional no contestó el traslado corrido en la PV -2024-92521229-APNVOCXX#TFN. Y;

CONSIDERANDO:

I.- Sumario de los hechos que dieron origen al caso.

La firma exportadora Oleaginosa Moreno Hnos. Sociedad Anónima Comercial Industrial Financiera y Agropecuaria (antecesora de la actual Viterra Argentina SA), con fecha 14/03/2013, documentó la exportación a consumo de mercadería declarada bajo la posición arancelaria P.A. 3826.00.00 (biodiesel), mediante la destinación Nro. 13057EC03000447M (pp 228 del DEO 16581723).

Las actuaciones SIGEA 17134-1780-2018 se iniciaron el 28/11/2018, cuando la empresa solicitó la repetición de la diferencia entre la alícuota fijada en el decreto 509/2007 y la establecida en el decreto 1719/2012 correspondiente a los derechos de exportación abonados al documentar dicha exportación de biodiesel, por la suma de $1.492.269,53, en los términos del art. 809 del CA (p. 133; pp. 135-166 del DEO).

El procedimiento concluyó el 14/02/2023 con el dictado de la Resolución (AD SALO) 140/2023, mediante la cual la Aduana de San Lorenzo rechazó el reclamo de repetición (cfr. pp 191-193 del DEO 16581723).

Contra dicha resolución, Oleaginosa Moreno Hnos. SACIFIA (actualmente, Viterra Argentina S.A.), C.U.I.T. 33-50223222-9, interpuso el recurso de apelación previsto en el art. 1132 del CA, ap. 2

del CA ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en el que, esencialmente, manifestó que, se vio obligada a abonar la alícuota de derechos de exportación del 20%, liquidada automáticamente por el SIM, que había establecido la Resolución (MECON) 126/08, planteando la nulidad absoluta e insanable (art. 99, inc. 3°, de la Constitución Nacional), en razón de que fue dictada por el Ministerio de Economía en base a lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero; norma que, 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. Por todo ello, expuso que correspondía la aplicación de la alícuota de derechos de exportación nominal del 5%, establecida en el decreto 509/2007 (v. pp. 5-32 del DEO 16581723).

II.- La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

Que, por la sentencia del 5 de junio de 2024, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución (AD SALO) 140/2023 las actuaciones SIGEA 17134-1780-2018 (pp 376-378 del DEO 16581723; v. INLEG-2024-131193279-APN-VOCXIX#TFN).

Para así decidir, consideró que la cuestión planteada era similar a la que se había resuelto en el acuerdo plenario dictado el 26/4/22 en la causa "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación*" (EX-2020-24600163-APNSGASAD#TFN), donde se fijó como doctrina legal que: a) el Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley, en un caso concreto y ante un planteo efectuado por un recurrente; b) el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero; c) no corresponde declarar la invalidez del decreto 793/18 respecto de destinaciones de exportación registradas a partir de su entrada en vigencia (4/9/18) y hasta la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (4/12/18).

Sobre esa base, se abstuvo de pronunciarse sobre la constitucionalidad de la citada resolución SH 126/08 (o del decreto 1719/2012) y rechazó la repetición.

Por último, distribuyó las costas por su orden atento la complejidad de la cuestión debatida.

III.- Los agravios de la exportadora.

En sustancia, solicita que se revise el criterio del tribunal de origen; que se declare inconstitucional la resolución SH 126/08 por haber regulado un aspecto esencial de un tributo de modo incompatible con el principio de reserva de ley, tal como fue entendido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Camaronera Patagónica SA” (*Fallos:* 337:388); y que se admita la devolución de la suma solicitada ($1.492.269,53) más intereses a la tasa pretendida (v. pp. 416 -472 del DEO 16581723).

Según señala, a través del permiso de embarque 13057EC03000447M , oficializado el 14/03/2013, ha documentado la exportación de biodiesel (PA 3826.00.00) y abonado una alícuota de derechos del 20%; la cual fue automáticamente liquidada por el SIM con sustento en la ya citada resolución SH 126/08 (p. 355 del DEO). También menciona que ha promovido ante la Aduana de San Lorenzo el correspondiente reclamo de repetición por el importe que consideró indebidamente abonado, consistente en la diferencia entre la alícuota abonada (20%) y la que le hubiese correspondido abonar si el tributo se hubiese estimado en base al decreto 509/07 (5%) -que, a su entender, fue la última norma a través de la cual se habían establecido válidamente derechos de exportación para el biodiesel, toda vez que fue aprobada por resoluciones de ambas cámaras del Congreso Nacional- (v. esp. pp. 423, del DEO 16581723).

Finalmente, plantea la inconstitucionalidad de la tasa de interés prevista por la tasa de interés mensual de 0,5% prevista en el art. 4 de la N° 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción, vigente hasta el 31.07.2019, de la Resolución 598/2019 dictada por el ex Ministerio de Hacienda de la Nación, de la Resolución 559/2022 del Ministerio de Economía y de la Resolución (Ministerio de Economía) N° 3/2024 al sostener que controvierte “…principios y garantías constitucionales como los de igualdad (art. 16 de la Constitución Nacional), legalidad (artículos 4, 17, 52, 75 inc. 1°, 76 y 99 incs. 2 y 3

de la Constitución Nacional), propiedad y no confiscatoriedad (artículo 17 de la Constitución Nacional), certeza, seguridad jurídica, razonabilidad y buena fe (artículos 1, 28 y 33 de la Constitución Nacional) […], puesto que el resarcimiento económico que se percibiría no lograría compensar la pérdida del poder adquisitivo del capital que le fue ilegítimamente extraído a [Viterra], en un contexto altamente inflacionario como el padecido en Argentina durante la última década".

En ese orden, solicitó que "…a los fines de calcular los intereses resarcitorios previstos en el artículo 811, 812 y concordantes del Código Aduanero, se reconozca una tasa de interés positiva, que no sea inferior a la tasa de inflación publicada por el IPC, desde el mes de promoción de la demanda hasta la fecha de efectivo pago. En su defecto, solicito que se aplique la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina, solo para el caso que esta resulte, para el periodo reclamado, superior a la reconocida por la Resolución 3/2024 (y sus modificatorias)". (ver en especial, punto IV, pp 458 y ss. del DEO 16581723).

IV.- Los agravios del Fisco Nacional

La representación fiscal circunscribe sus cuestionamientos a la imposición de las costas en el orden causado y, en función del principio objetivo de la derrota, solicita que se condene a la parte actora a soportarlas por haber resultado vencida (cfr. IF-2024-65820745-APN -DTD#JGM, p. 382-389 del DEO 16581723).

V.- El Dictamen del Sr. Fiscal General

El 4/09/2025, dictaminó el Fiscal General sobre la competencia de la Sala, la admisibilidad del recurso y los planteos de inconstitucionalidad formulados por la actora (cfr. dictamen nro. 4412/2025, fs. 36/39).

A este último respecto, advirtió que "si bien la accionante solicitó la repetición de la diferencia entre lo abonado por aplicación de la Resolución N° 126/2008 (alícuota del 20%), al considerar que esa norma resulta inconstitucional por carecer de ratificación legislativa, y la establecida en el Decreto N° 509/2007 (5%), lo cierto es que, a la fecha en que se oficializó el Permiso de Embarque en debate

—14/03/2013 (v. página 228 del expediente. administrativo citado)—, se encontraba vigente el Decreto N° 1719/2012, sobre la base del cual los derechos de exportación se liquidaron a la alícuota allí establecida (esto es, del 23,63%; tal como surge del acto administrativo en crisis obrante en ps. 191/193). Siendo ello así, entiendo que deviene inoficioso un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de la Resolución N° 126/2008, dado que el tributo no fue aplicado teniendo en cuenta esa norma, sino una posterior que no se encuentra cuestionada de forma específica por la contribuyente.

VI.- Alcances del pronunciamiento.

Que es importante recordar que este tribunal de alzada no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; v. también esta Sala in re “CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15; “Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM”, del 27/4/18; “Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”, Causa Nº 48697/2017, del 25/11/20, “Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa N° 55388/2019, del 18/10/22; causa nro. 15567/2021 “Pioneer Argentina SRL -TF 39782-A c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 17/12/2024, entre otros).

VII.- Iura novit curia.

Si bien al interponer su recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación y expresar agravios ante esta Cámara la actora fundó su pretensión en la inconstitucionalidad de la resolución SH 126/08, conforme a la cual dijo haber abonado la diferencia de derechos de exportación cuya devolución solicita con independencia de la norma

que la accionante mencionó en sus presentaciones, la alícuota que tuvo efectiva incidencia en el caso —de acuerdo al momento de registro de la destinación, la mercadería involucrada y lo informado por la propia Aduana— fue la establecida el decreto 1719/2012, del 23,63%.

Concordemente, la resolución AD SALO 140/23 rechazó la repetición de la diferencia entre los derechos de exportación efectivamente abonados según el decreto 1719/2012 (ver p. 175 del DEO, Nota 416/2022 de la Sección Inspección Simultánea) y el menor importe que le hubiese correspondido abonar a la actora conforme al decreto 509/07.

A su vez, surge que la Sección Contabilidad, mediante la Nota 251/2022 emitió una certificación del importe en pesos efectivamente abonado por la actora en concepto de derechos de exportación (p. 177 del DEO) y en la página 228 se visualiza una copia del permiso de embarque involucrado en esta actuación (PE 13057EC03000447M), a partir de la cual se corrobora que la actora documentó el 14/03/2013 la exportación para consumo de biodiesel de la PA 3826.00.00.100L, y abonó una alícuota de derechos de exportación del 23,63%.

A su vez, no está de más advertir que el Fisco Nacional no ha planteado una excepción de defecto legal ni ha argumentado la improcedencia del recurso con fundamento en esta inconsistencia u oposición al principio de congruencia al contestar el recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación; tampoco ha contestado los agravios de la actora en esta instancia judicial.

Al respecto, cabe dejar sentado que, teniendo en cuenta los hechos y los términos en que ha quedado planteada la litis **corresponde examinar la validez constitucional del decreto 1719/2012 a la luz del principio *iura novit curia*** (doctr. Fallos: 337:179 y 347:178, entre otros); para luego determinar la procedencia de la repetición, con el alcance solicitado en el recurso -es decir, contemplando que la actora consintió una alícuota del 5% de derechos de exportación-. (cfr. Sala IV, expte. 16275/2024 “Viterra Argentina SA (TF 25645280-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 14/11/2024, ver en

especial, Considerando 5°; esta Sala expte. nro. 41464/2023, in re, “Soyapampa SA (TF 72308171-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 6/03/2025, ver en especial Considerando VI; y más recientemente, Sala IV -integrada por ambos aquí suscriptos- expte 16298/2025 “Viterra Argentina SA (TF 23000758-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, del 12/06/2025 y esta Sala, expte. nro. 7717/2024 “Viterra Argentina SA (TF 22907174-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 15/07/2025, ver en especial Considerando VII).

VIII.- Reseña de las normas aplicables al caso

Que, sentado lo expuesto, procede describir el plexo normativo aplicable.

Según lo dispuesto por el artículo 726 del Código Aduanero, es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo. De modo excepcional, para aquellas operaciones que se hubiesen registrado al amparo del régimen especial de la ley 21.453, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación resulta de aplicación la alícuota vigente a la fecha de cierre de cada venta (art. 6º).

A su vez, a fin de resolver la cuestión controvertida, cabe por dejar sentado que el artículo 728 del CA establece que “a los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaren la exportación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional de curso legal, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 726 y 727”.

En este orden de ideas, cabe señalar que la Constitución Nacional dispone lo siguiente: “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” (artículo 76, primer párrafo, del texto constitucional).

Por otro lado, en su artículo 99 prevé que el Presidente de la Nación posee diversas atribuciones, entre las que se encuentran —en lo que aquí interesa— las siguientes: (i) expedirá las instrucciones y reglamentos que sean necesarias para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (inciso 2º); (ii) es quien participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y las hace publicar, pero no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo (inciso 3º).

Asimismo, en el mismo inciso se dispone que "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". A tal fin, "[e]l jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso" (artículo 99, inciso 3º).

A su vez el artículo 100 establece que tanto el Jefe de Gabinete de Ministros como los demás ministros secretarios no solo tienen a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, sino que también a ellos les corresponde refrendar y legalizar los actos del presidente por medio de su firma, los cuales, sin dicho requisito, carecen de eficacia. Además, el mencionado artículo determina que el Jefe de Gabinete de Ministros es a quien le compete refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los cuales

también estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente (inciso 12).

Por su parte, el artículo 755 del Código Aduanero establece que el Poder Ejecutivo podrá "a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido".

IX.- Jurisprudencia de la Corte Suprema aplicable al caso

Por otro lado, cabe puntualizar que en el precedente registrado Fallos: 337:388, "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo" (sentencia del 15/4/2014), la mayoría del Máximo Tribunal destacó la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación.

Ello así, señaló que se trataba de un "tributo cuya definición puede comprenderse en el artículo 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas" (considerando 6º).

Asimismo, destacó que en el Código Aduanero se determinó la posibilidad de que este tipo de gravámenes fuera establecido con finalidad recaudatoria —es decir, para nutrir el erario público— y también con el objeto de cumplir con los demás fines estatales.

En este sentido, la Corte Suprema sostuvo que "las razones que se invocaron para dictar la resolución 11/02 se inscriben dentro de tal caracterización pues en los considerandos que precedieron a dicha norma se aludió al fuerte deterioro de los ingresos fiscales (…) No obstante ello, corresponde reiterar que el 'derecho' establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo –específicamente, un impuesto–, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr" (considerando 7º).

Así las cosas, luego de señalar que la controversia suscitada requería el examen de compatibilidad de las normas en debate

—especialmente el artículo 755 del Código Aduanero y la resolución 11/2002— con las que la Constitución Nacional fijó para el establecimiento de los gravámenes, afirmó que “nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos”; y puntualizó que el principio de legalidad o reserva de ley, de raigambre constitucional “abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones” (considerando 8º).

A continuación, con relación al principio de reserva de ley en materia tributaria indicó que éste no cede en el supuesto de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa, recordando que ella misma sostuvo al respecto que “los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo” (Considerando 9º).

A partir de tal premisa, destacó que el legislador no había determinado de manera cierta e indudable la forma de cuantificar la prestación, sino que había recurrido a lo dispuesto por la resolución 11/2002, de manera que el Congreso Nacional no había previsto cuál era la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Expuso que “**ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata**. Por una parte, la ley 25.561 solo contiene en su art. 5°, tercer párrafo, in fine, una previsión de creación de un derecho a la exportación de hidrocarburos, supuesto ajeno al de la especie cuya constitucionalidad no es objeto aquí de discusión. Pero, con la salvedad mencionada, no hay otra disposición en su articulado que permita establecer, con claridad y sin duda alguna, las pautas de la clara política legislativa a las cuales debe atenerse el Presidente. Es más, de su lectura no puede

siquiera intuirse que el Poder Legislativo haya delegado en el Ejecutivo la posibilidad de crear este tipo de gravámenes, más allá de la admisibilidad constitucional de tal mecanismo, que como se señaló anteriormente debe ser enérgicamente rechazada" (Considerando 9°, el destacado no pertenece al original).

Por lo tanto, concluyó que "al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados" (Considerando 9º, último párrafo).

Seguidamente, en el considerando 10 explicó la utilidad que revisten los tributos aduaneros como herramienta estadual frente a las fluctuaciones que presenta el comercio internacional, exponiendo que en el ámbito de los derechos aduaneros "cobra relevancia la doctrina según la cual 'tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida'".

Luego, indicó que, en ese contexto, resultaba admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo determinadas facultades, las que se ceñirían exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, consistiendo, por lo tanto, autorizar a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijaran pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

A partir de este análisis la Corte federal concluyó que la resolución 11/2002 resultaba inválida.

Sin embargo, en el considerando 11 descartó que pudiera ignorarse que la ley 25.645 había aprobado "la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma de 1994", destacando que "[e]s evidente que

los términos empleados por el legislador al sancionar la ley 25.645 constituyen una clara manifestación de su decisión política de ratificar la legislación delegada dictada hasta el 24 de agosto de 2002…", lo cual representó "…la voluntad expresa del Congreso Nacional en la materia y solo pueden ser interpretados en el sentido de que quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia".

Por lo tanto, negando que la ley 25.645 pudiera convalidar retroactivamente una norma que adolecía de nulidad absoluta e insanable como la resolución 11/2002, declaró que no existía "razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia…"; y resolvió que la invalidez del reglamento se circunscribía al período comprendido entre el 5/6/2002 y el 24/8/2002, momento —este último— a partir del cual había comenzado a regir la ley 25.645.

X.- La solución del caso

Que la exportadora consintió expresamente el importe equivalente a la alícuota del 5% que hubiese correspondido por aplicación del decreto 509/07, aunque sin sostener la validez de esta última norma. Por consiguiente, lo único que corresponde determinar en esta instancia es si la diferencia cuestionada ($1.492.269,53) –que no es materia de controversia entre las partes que correspondería al incremento de alícuota dispuesto por el **decreto 1719/12, vigente al momento de documentar la operación del caso**–, se pagó con sustento en una norma constitucionalmente inválida, en cuyo caso debería admitirse la repetición.

Cabe tener presente que el decreto 509/07 (convalidado por la Cámara de Senadores de la Nación el 22/8/07 -B.O. 10/10/2007- y por la Cámara de Diputados de la Nación el 28/11/07 -B.O. 10/12/2007- había fijado una alícuota de derecho de exportación de biodiesel del 5%, que fue consecutivamente elevada al 20% mediante la resolución 126/08, que textualmente dispuso: "Artículo 1º- Incorpórase en el Anexo XIV del Decreto Nº 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del

MERCOSUR (N.C.M.) 3824.90.29, conforme se indica a continuación: […] 5 %[…] (29) Excepto las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel"), que tributarán un derecho de exportación del VEINTE POR CIENTO (20%)”

Posteriormente, el decreto 100/2012 (BO 31/01/2012) sustituyó […] las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) comprendidas en el Anexo XIV al Decreto No 509/07 y sus modificaciones […] por lo que […] El biodiesel quedó alcanzado por un derecho de exportación del 20% […].

Fue por el decreto 1719/2012 que el Poder Ejecutivo, nuevamente modificó la alícuota correspondiente al Derecho de Exportación aplicable a la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M) 3826.00.00, consignada en el Anexo XIV del Decreto Nº 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones, estableciendo una fórmula para su cálculo (DE (expresado como %) = { (PR - CRCTE) * 100/ CRCTE}. Donde: DE = Alícuota del Derecho de Exportación CRCTE= Costos totales más retorno sobre el capital total empleado PR= Precio de Referencia).

En lo que interesa en la especie, no es posible soslayar que en los considerandos del decreto 1719/2012 el Poder Ejecutivo Nacional invocó las facultades conferidas por los incisos 1 y 2 del artículo 99 de la Constitución Nacional y el art. 755, inciso c) de de la Ley Nº 22.415 y sus modificaciones (Código Aduanero).

Sin embargo, no resulta admisible reconocer en el reglamento en cuestión la naturaleza reglamentaria del Código Aduanero. Y esto es así ya que la fijación de derechos de exportación en modo alguno califica como una complementación o integración de la ley 22.415.

A su vez, el decreto 1719/2012, simulando el ejercicio de la competencia otorgada por los incisos 1° y 2° del art. 99 CN, no ha hecho otra cosa que legislar sobre el aspecto cuantitativo de un tributo, lo cual bajo los estándares que ha sentado el Cimero Tribunal no puede ser convalidado (ver en especial, Considerando 9° del precedente “Camaronera Patagónica” ya citado). En función de lo desarrollado,

debe concluirse que el decreto 1719/2012 es inconstitucional, ya que estableció una carga fiscal y determinó una alícuota sin una base legislativa concreta, lo que implica una extralimitación del Poder Ejecutivo al avanzar sobre competencias que la Constitución reserva al Poder Legislativo, en resguardo del principio de legalidad en materia tributaria.

Esta modificación, además, no ha sido objeto de ratificación legislativa a la fecha en que fue oficializada la operación de exportación ya mencionada, lo cual también conduce a su invalidez constitucional, de conformidad con la doctrina emanada del precedente "Camaronera Patagónica" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ya citado (en sentido análogo, Sala IV expte. nro. 41274/2023, in re "Molinos Rio de la Plata SA (TF 39038-A) c/ DGA", del 7/3/2024 y esta Sala, expte. nro. 65461/2022 in re "LDC ARGETNINA SA (TF 36454-A) c/ DGA", del 2/2/2024).

La **invalidez constitucional del derecho de exportación establecido por el decreto 1719/2012** a la luz del dicho precedente ya ha sido declarada por esta Sala -en su actual composición- en el expte. y con la actual integración expte. nro. 41273/2023 "Molinos Rio De La Plata SA (TF 38343-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo, al dictar sentencia el 25/04/2024.

En esos términos, corresponde admitir los agravios de la parte actora, revocar la resolución apelada, declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en el decreto 1719/2012 y admitir la repetición de la diferencia en pesos reclamada ($1.492.269 ,53), más los intereses previstos por el artículo 811 del Código Aduanero.

XI.- Cuestionamiento de las resoluciones Mey P 314/2004, ME 598/2019, ME 559/2022 y 3/2024

Que, con respecto a la tasa de interés aplicable, se remite a lo decidido por ambos suscriptos en el expte. 17088/2025 "Viterra Argentina SA", ya citado (cfr. esta Sala, causa nro. 37527/2016, in re "Thomas de Sudamérica S.A c/DGA s/ recurso directo de organismo externo", del 12/10/17 y nro. 2267/2018 in re "Oleaginosa Moreno

Hermanos S.A c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo", del 30/08/18, y Sala IV en las causas homónimas 49628/18 y 19255/21 "Oleaginosa Moreno Hermanos SA", sentencias del 26/3/19 y 10/2/22, respectivamente).

Como consecuencia de ello, corresponde declarar la inconstitucionalidad del artículo 3º de la resolución MEyP 314/04 y disponer la aplicación al caso de la tasa de interés pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina, desde la fecha del reclamo de repetición y hasta el 31/07/19 –esto último, en consideración a la entrada en vigencia de la resolución MH 598/19.

En cambio, se dan por reproducidos los argumentos de esta Sala en la causa nro. 7717/2024 "Viterra Argentina SA (TF 22907174 -A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 15/07/2025, para rechazar el planteo de inconstitucionalidad de las tasas de interés previstas en el artículo 4° de la ME 559/22 y en el artículo 4° de la resolución ME 3/24 –que reemplazaron, sucesivamente, la dispuesta en la resolución MH 598/19–.

Ello, concordantemente con lo resuelto por la Sala IV en los autos "Industrial and Commercial Bank of China c/ AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva", expte. CAF 63190/2019/CA1, sentencia del 07/11/2023, doctrina que también ha sido extendida a las repeticiones aduaneras en los autos "PBB Polisur SRL (TF 22571331 -A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", expte. 16279/2024, sentencia del 19/11/2024 (v. especialmente considerando 6°) y con lo sostenido por esta Sala en la causa "Telefónica de Argentina SA c/ Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva s/ Dirección General Impositiva", expte. 11207/2020, sentencia del 26/11/2024, y sus citas.

XII.- Intereses

En cuanto a los intereses que habrán de adicionarse a las sumas a reintegrar (artículo 811 del Código Aduanero), en la medida en que la solicitud de repetición fuera presentada el 28/11/2018 (cfr p. 133 del DEO), los intereses deberán calcularse de la siguiente manera: **(i)**

desde el momento de presentación del reclamo y hasta el 31/07/2019, a la tasa pasiva que publica el Banco Central de la República Argentina, atento la inconstitucionalidad aquí declarada; (ii) desde el 1/08/2019 y hasta el 31/8/2022, conforme a la tasa prevista en la resolución 598/2019 del Ministerio de Hacienda (cfr. artículo 10, vigente a partir del 1º/8/2019); **(iii)** desde el 1º/9/2022 y hasta el 31/1/2024, de acuerdo con la establecida en la resolución 559/2022 del Ministerio de Economía (cfr. artículo 9º); **(iv)** desde el 01/02/2024 y hasta el 28/02/2025, de conformidad con la contemplada en la resolución 3/2024 del Ministerio de Economía (cfr. artículo 10); **(v)** a partir del 01/03/2025 y hasta el 30/06/2025, según la tasa contemplada en la resolución 199/2025 del Ministerio de Economía (cfr. artículo 3º); **(vi)** a partir del 1/07/2025, según la tasa fijada en la resolución del Ministerio de Economía 823/2025 (artículo 3°) o la que en el futuro pudiera regir, hasta el momento del efectivo pago, en las condiciones establecidas por la CSJN el dictar sentencia el 15 de mayo de 2014 en la causa " *Cencosud (TF 29.535-A) c/DGA*" y de conformidad con la liquidación que deberá practicarse oportunamente (esta Sala, in re: "Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA (TF 28712-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", causa 43.705/2023, sentencia del 2/2/2024; "Minera Santa Cruz S.A. (TF 27393717-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", causa 34.659/2023, sentencia del 12/3/2024; expte. CAF 43700/2023/CA1 in re "Genoma Laboratories SA c/EN–AFIP–DGA–SIGEA 19144–10022–2019 s/Dirección General de Aduanas", del 5/11/2024; expte. nro. CAF 5623/2024/CA1 "Argensun SA (TF 36606041–A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 27/03/2025).

XIII.- Costas

Por último, en cuanto a la imposición de costas, teniendo en cuenta que por la presente se resuelve revocar el decisorio de la anterior instancia, y que tampoco se advierte la existencia de cuestiones suficientes para que el Tribunal se aparte del principio general de la derrota, corresponde imponerlas —en ambas instancias— a la parte demandada vencida (artículos 68, primer párrafo, y 279 del CPCCN).

En concordancia, resulta inoficioso expedirse respecto del agravio deducido por la parte demandada.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**:

Hacer lugar al recurso interpuesto por la actora y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, reconociendo el derecho de la firma VITERRA ARGENTINA SA a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa, con más intereses, de conformidad con lo establecido en el considerando XII. Con costas en ambas instancias a la parte demandada vencida (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor fiscal general y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN