Expte. nro. 9839/2025 "VITERRA ARGENTINA SA (TF 23011046-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de diciembre de 2025.- MLF

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I- Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución nro. 64/2022 dictada por la Aduana de San Lorenzo, recaída en las Actuaciones Administrativas SIGEA Nro. 17134-1654-2016/104; impuso las costas por su orden (v. sentencia de fs. 380/385 del DEO: 17927542, a cuya cita de fojas se hará referencia en lo sucesivo, salvo indicación en contrario).

Para así decidir, destacó que las cuestiones planteadas resultaban sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por ese Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A c/ DGA s/ recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APNSGASAD#TFN,), según el cual, 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 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...”.

Sobre estas bases, rechazó la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados por la empresa actora y, en razón de la complejidad de la cuestión, distribuyó las costas en el orden causado.

II- Que el pronunciamiento fue apelado por ambas partes, cuyos recursos fueron concedidos a fs. 393 y 453 y fundados a fs. 402/447 por la parte actora y a fs. 397/401 por el demandado. Los agravios fueron replicados sólo por la empresa exportadora a fs. 455/459 (cfr. fs. 474)

Las quejas de la parte actora se refieren al fondo del asunto. En esencia, solicita que se revise el criterio del tribunal de origen, que se declare inconstitucional la **Res. MEyP 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 repetición solicitada. Requiere que se admita la 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.

Por su parte, el Fisco cuestiona únicamente el régimen de las costas.

El señor Fiscal de Cámara intervino mediante dictamen nro. 3457/25.

III- Que, previo a ingresar al tratamiento de los agravios introducidos por las partes, es importante destacar que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de esta Alzada, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf., CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970, entre otros).

IV- Que en el caso corresponde determinar si los derechos de exportación abonados por la parte actora conforme a las disposiciones de la Res. MEyP 126/08 resultan, o no, ajustados a derecho.

Según surge de los antecedentes de esta causa, la firma solicitó la repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación a la mercadería exportada (biodisel) mediante el permiso de embarque **PE11057EC03000426H** (oficializado el **11/3/2011**), en exceso de la alícuota establecida por el Dto. 509/07, que ha sido consentida.

En concreto y en lo que al caso interesa, cabe puntualizar que no se encuentra controvertido que el decreto 509/07 fijó una alícuota de derechos de exportación del 5% para el biodiesel, que fue posteriormente elevada al 20% mediante la resolución MEyP 126/08 (BO 12/3/08).

V- 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".

VI- Que en el precedente registrado Fallos: 337:388, "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo" (sentencia del


#39888873#484307937#20251215144239919

15/4/2014), la mayoría del Máximo Tribunal destacó la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación.

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 sólo 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 sólo 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.

VII- 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%

#39888873#484307937#20251215144239919

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%)”.

A la luz de lo expuesto, se observa que el derecho de exportación establecido por la resolución MEyP 126/08, pretendiendo ejercer facultades legislativas delegadas, no satisface los presupuestos fijados por la Corte Federal en el precedente reseñado, toda vez que el aspecto “cuantitativo” del tributo ha quedado completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo.

En efecto; la resolución ministerial invocó las facultades otorgadas por el artículo 755 del Código Aduanero que, si bien es constitucionalmente válido, resulta insuficiente, por sí solo, para otorgar una delegación suficiente al Poder Ejecutivo, en la medida en que guarda silencio con respecto a la alícuota máxima aplicable. A su vez, las restantes normas que cita la resolución tampoco permiten tener por cumplido ese parámetro, en tanto no se identifica ninguna ley formal que haya establecido un nivel máximo de imposición para las ventas al exterior de la mercadería de que se trata.

Por ello, resulta indudable la invalidez de la Res. MEyP 126/08, toda vez que por su intermedio se creó una carga tributaria y se fijó una alícuota de derechos de exportación sin que existiese una clara política legislativa, incursionando de esta manera el Poder Ejecutivo Nacional en una materia reservada exclusivamente al Congreso de la Nación.

En esos términos, corresponde admitir los agravios de la parte actora, revocar la resolución apelada, declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en la Res. MEyP 126/08 y admitir la repetición de la diferencia en pesos reclamada, más los intereses del artículo 811 del Código Aduanero (cfr. Sala IV de esta Cámara, causa 21889/2025 “MOLINOS RIO DE LA PLATA SA (TF 48766282-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, del 25/3/2025).

VIII- Que, de conformidad con el dictamen fiscal, corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad mantenido en el punto V del escrito de expresión de agravios en relación a la tasa de interés prevista en la

Res. 559/22, toda vez que el apelante se limitó a señalar genéricamente que su aplicación afecta su derecho de propiedad, sin efectuar un análisis riguroso que compruebe que esa norma resulte lesiva de sus derechos constitucionales (cfr. en igual sentido, Sala IV de esta Cámara, causa "Suárez, María Cristina c/ EN-AFIP-Ley 20628 s/ amparo Ley 16.986", N° 38983/2023, del 21/12/2023, esta Sala, causa "Antonelli, Daniela c/ EN-AFIP-Ley 20628 s/ amparo ley 16.986", N° 24319/2023, sentencia del 31/10/2023, entre otros).

Resulta oportuno añadir que la Sala IV de esta Cámara ha desechado los agravios sustentados en la falta de equiparación de la tasa con los índices inflacionarios, por no cumplir con las exigencias establecidas por el Máximo Tribunal, aseverando que "dar favorable acogida a la argumentación de la actora, en los términos en que ha sido planteada, conllevaría a un desconocimiento de las normas dispuestas por el legislador, a través de las cuales se instauró la prohibición de indexación, mediante las leyes 23.928 y 25.561" (cfr. Sala IV, causa "Industrial And Commercial Bank Of China c/ AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva", nro. 63190/2019, del 7/11/23), doctrina que también ha extendido a las repeticiones aduaneras (cfr. Sala IV, considerando 6° de la sentencia dictada en la causa 16279/2024, "PBB Polisur SRL (TF 22571331-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", del 19/11/24), la cual concuerda con lo expuesto por esta Sala en "Telefónica de Argentina SA c/ Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva s/ Dirección General Impositiva", nro. 11207/2020, y en "Lixis SAU (TF 85354116-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", nro. 14663/2024, del 20/2/2205, y sus respectivas citas.

Cabe dejar sentado que, a diferencia de lo planteado en el expte. 17088/2025 "Viterra Argentina SA (TF 28489578-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo" (sentencia del 12/06/2025), en el caso la actora no ha

mantenido en esta instancia la objeción a la resolución M° 314/2004, de modo que no corresponde expedirse al respecto.

IX- Que 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 prevista en la resolución ME 314/04 (cfr. art. 3°);

(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.

Ello, 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, “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA (TF 28712 -A) c/ DGA”, causa 43.705/2023, sentencia del 2/2/2024; “Minera Santa Cruz S.A. (TF 27393717-A) c/ DGA”, causa 34.659/2023, sentencia del 12/3/2024; expte. 43700/2023 “Genoma Laboratories SA c/EN–AFIP–DGA–SIGEA 19144–10022–2019 s/Dirección General de Aduanas”, del 5/11/2024; expte. nro. 5623/2024 “Argensun SA (TF 36606041–A) c/DGA”, del 27/03/2025, entre otros).

X- Que las costas deben ser soportadas en ambas instancias por la parte demandada, ya que no se advierte la existencia de razones que justifiquen apartarse del principio general de la derrota (arts. 279 y 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), lo cual torna inoficioso expedirse respecto de la apelación de la parte demandada.

Fecha de firma: 18/12/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FEDERICO GIACOIA, SECRETARIO DE CAMARA

#39888873#484307937#20251215144239919

Por ello, **SE RESUELVE**: revocar la sentencia apelada y admitir la repetición con los alcances indicados. Costas de ambas instancias a la demandada (arts. 279 y 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

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 art. 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 Ac. 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 18/12/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FEDERICO GIACOIA, SECRETARIO DE CAMARA

#39888873#484307937#20251215144239919