Expte. CAF 14.066/2025/CA1: "**VITERRA ARGENTINA SA (TF 25087193-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

MEC

Buenos Aires, de diciembre de 2025.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

Viterra Argentina S.A. —antes Oleaginosa Moreno Hermanos Sociedad Anónima Comercial, Industrial, Financiera y Agropecuaria— realizó una operación de exportación de biodiesel, documentada en el permiso de embarque 12057EC03000123C, por la que se vio obligada a pagar derechos de exportación conforme a la alícuota del 20% prevista en la resolución 126/2008 del ex Ministerio de Economía y Producción. En el entendimiento de que esta última resultaba inconstitucional, la empresa promovió un reclamo de repetición ante el servicio aduanero, que fue rechazado mediante la **resolución 168/2023 (AD SALO)** de la Jefatura de Departamento de la Aduana de San Lorenzo en el marco de las actuaciones SIGEA 17134-1722-2017. Por consiguiente, interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación que —por mayoría— lo rechazó.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación

Mediante sentencia del 20/11/2024, la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación —por mayoría— rechazó el recurso de apelación interpuesto por Viterra Argentina S.A. y, en consecuencia, **confirmó la resolución 168/2023 (AD SALO)** dictada por la Jefatura de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, que había denegado el reclamo de repetición efectuado por la firma actora por las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación previstos en la **resolución 126/2008** del Ministerio de Economía por la mercadería documentada en el permiso de embarque 12057EC03000123C.

Para así decidir, la mayoría integrada por los vocales Licht y Juárez sostuvo —en esencia— que la cuestión planteada en el caso resultaba sustancialmente análoga a la resuelta por el tribunal en el fallo plenario recaído el 26/4/2022 en las actuaciones caratuladas "*Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación*" (EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN), donde se había decidido fijar como doctrina la imposibilidad del Tribunal Fiscal de declarar la inconstitucionalidad de una ley en un caso concreto, así como la validez de la

potestad del Poder Ejecutivo para establecer derechos de exportación en razón de lo previsto en el artículo 755 del Código Aduanero.

El vocal Juárez, en particular, agregó que no resultaba posible extender al caso —como lo pretendía la demandante— la doctrina sentada por la Corte Suprema en el precedente "*Camaronera Patagónica*", pues los hechos de dicha causa habían acaecido en el año 2002 y, en consecuencia, el plexo normativo y sus circunstancias diferían sustancialmente de las verificadas en estas actuaciones, donde el Poder Legislativo ha declarado la vigencia de las facultades delegadas (ley 26.939), previsto su intervención a posteriori del dictado del decreto delegado (ley 26.122) y el marco de emergencia económica. Asimismo, indicó que el decreto 509/2007 había gozado de una clara convalidación por parte del Congreso de la Nación y que, en consecuencia, los derechos de exportación allí fijados, así como las posteriores modificaciones en sus alícuotas, resultaban legítimamente exigibles y correctamente abonados al momento de documentarse la exportación a consumo.

En minoría, el vocal Soria consideró que la resolución 126/2008 no había sido dictada en base a una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas. Afirmó que dicha resolución tampoco había sido objeto de ratificación posterior por el Congreso y que, por ende, las alícuotas fijadas por aquella padecían el vicio de nulidad absoluta e insanable. Entonces, concluyó que la alícuota establecida por la resolución 126/2008 debía invalidarse por su naturaleza materialmente legislativa y como norma emanada del Poder Ejecutivo sin ninguna intervención del Congreso, por lo que debía calificarse como nula de nulidad absoluta e insanable. Así, estimó que el reclamo de repetición resultaba legítimo y procedente. Por lo tanto, entendió que procedía declarar la nulidad absoluta e insanable de la resolución 128/2008 y revocar la resolución 168/2023 (AD SALO), haciendo lugar a la devolución de la suma de $295.373,01, con más intereses.

Con relación a las costas, el Tribunal Fiscal —también por mayoría — decidió distribuirlas en el orden causado.

III. Agravios de la actora

Contra esa decisión, la **actora** interpuso recurso de apelación el 3/2/2025 y expresó agravios el 24/2/2025, los que no fueron contestados por el Fisco Nacional (v. providencia del 23/4/2025).

En dicha presentación, *en lo sustancial*, el recurrente sostiene:

(i) que "[l]*a ilegitimidad del pago efectuado —que constituye la razón de ser de la devolución que se solicitó ante la DGA— encuentra sustento en que la Resolución 126/08, que estableció la alícuota aplicable para los derechos de exportación cancelados, son nulos de nulidad absoluta e insalvable, pues no reconocen fuente en una norma legal*". En tal sentido, afirma que la resolución 126/2008 tuvo por objeto regular aspectos esenciales del hecho imponible de tales tributos, lo que se encuentra constitucionalmente vedado no sólo por aplicación del principio de división de poderes, sino también del principio de reserva legal en materia tributaria. Señala que, aun cuando se admitiera la delegación legislativa en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, la resolución 126/2008 "*no reconoce su fuente en una norma legal delegante válida, en los términos exigidos por la manda constitucional*". Subsidiariamente, indica que "*sería igualmente inconstitucional aún si se considerara que la aludida Resolución 126/08 se dictó haciendo uso de una delegación impropia autorizada, dado que esta autorización solamente puede ser ejercida por el Presidente de la República conforme el Código Aduanero, sin existir autorización expresa de la subdelegación en el Ministro de Economía conforme la ley 22.792…*".

(ii) que se encuentran acabadamente cumplidos los recaudos exigidos por la normativa vigente para la procedencia de la acción de repetición y la consecuente devolución de los derechos de exportación ingresados indebidamente por la firma exportadora. Al respecto, reitera que la resolución 126/2008 resulta inconstitucional "*y por ello los derechos de exportación pagados a raíz de su aplicación deben ser restituidos*".

(iii) que, si no se hiciera lugar al recurso y no se revocase el pronunciamiento apelado, "*se estará conformando una exacción ilegal en franca violación al derecho de propiedad y al principio de reserva de ley…*". Considera que la resolución 126/2008 "*encuentra su origen en normas de rango infralegal y el artículo 755 del CA en que se fundamenta su dictado no subsana dicha circunstancia, en tanto no constituye una delegación legislativa válida en los términos requeridos por el articulo 76 de la Constitución Nacional*", máxime a la luz de los lineamientos sentados por la Corte Suprema en el precedente "*Camaronera Patagónica*", cuya doctrina entiende "*plenamente aplicable respecto de la Resolución 126/08 y del Decreto 100/2012…*".

(iv) que la creación de derechos de exportación no puede realizarse a través de una norma de rango inferior a la ley y la modificación de alícuotas de los derechos de exportación preexistente, si bien la Corte Suprema ha admitido que pueda ser realizada en el ámbito del Poder Ejecutivo, en el caso ha sido efectuada con sustento en normas delegantes inválidos y en normas que no transfieren ese tipo de potestades al órgano administrador.

(v) que los poderes delegados en favor del Poder Ejecutivo a través del artículo 755 del Código Aduanero no se encuentran operativos, pues el Congreso de la Nación fue ratificando expresamente la totalidad de la delegación legislativa que existía antes de la reforma constitucional de 1994 mediante las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519 hasta el 23/8/2010, pero posteriormente "*el artículo 755 del CA no fue ratificado y por ende la delegación allí consagrada caducó*". Agrega que ninguna de las pautas fiscales establecidas por las leyes 27.428, 27.429, 27.420 y 27.431 constituyen una clara policita de delegación legislativa en favor del Poder Ejecutivo Nacional para el establecimiento de derechos de exportación o para la fijación de sus alícuotas.

(vi) que los argumentos expuestos por el Tribunal Fiscal en el acuerdo plenario aplicado "*no resisten análisis en razón de que se sustentan en una interpretación torcida de la Constitución* [N]*acional, y soslayan los parámetros sentados por la Corte Suprema en 'Camaronera Patagónica'*". Sobre el punto, expresa que el artículo 755 del Código Aduanero constituye una norma delegante insuficiente a los fines de autorizar al Poder Ejecutivo a establecer alícuotas de derechos de exportación, por no satisface los requisitos exigidos por el artículo 76 del texto constitucional. Afirma que la fijación de la alícuota del tributo no es una facultad autónoma o reglamentaria del poder administrador, sino que constituye una atribución propia del Poder Legislativo. Señala la identidad sustancial entre las circunstancias del caso y las examinadas por la Corte federal en la causa "*Camaronera Patagónica*".

(vii) que, como consecuencia de la revocación que se solicita de la sentencia impugnada, corresponde que esta Alzada se pronuncie acerca del pretendido cómputo de intereses y la fijación de una tasa de interés que "*esté en línea con los índices de inflación que se registren en nuestro país, la cual actualmente se encuentra provista por la tasa de interés de las operaciones de pase activas para el*

BCRA o en su defecto, la aplicación de una tasa de interés que, en el contexto inflacionario actual, no sea negativa, debido a los todavía altos niveles de inflación". En su defecto, requiere la aplicación de la tasa pasiva promedio mensual publicada por el Banco Central de la República Argentina y también plantea la inconstitucionalidad de la tasa prevista en la resolución 314/2004, vigente hasta el 31/7/2019, por afectar los derechos de propiedad del contribuyente.

IV. Dictamen del Ministerio Público Fiscal

Con fecha 14/7/2025, el señor **fiscal general** ante esta instancia contestó la vista que le fue conferida para que se expidiera acerca del planteo de inconstitucionalidad introducido en autos.

Como primera medida, aclaró que la declaración de inconstitucionalidad, al importar el desconocimiento de los efectos —en el caso— de una norma dictada por otro poder del Estado, constituye un remedio de *ultima ratio* que debe evitarse si fuera posible mediante una interpretación del texto legal en juego compatible con la Constitución Nacional, pues siempre debe estarse a favor de la validez de las normas. En este orden de ideas, recordó que la revisión judicial pretendida, por ser la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse al órgano jurisdiccional, sólo es practicable como razón ineludible del pronunciamiento que la causa requiere, de manera que no debe llegarse a una declaración de inconstitucionalidad sino cuando ello fuera de estricta necesidad.

Sentado ello, destacó que, a través del decreto 509/2007, el Poder Ejecutivo Nacional había fijado los derechos de exportación para las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR consignadas en las tres planillas de su Anexo XIV (artículo 16), manteniendo la vigencia de los decretos 310/2002, 809/2002 y 645/2004, así como de las resoluciones 335, 336 y 337/2004 (artículo 17), conforme a las alícuotas establecidas en su Anexo XV (artículo 18). Por su parte, en su artículo 19 se fijó para las mercaderías no comprendidas en los artículos 16 a 18 un derecho de exportación del 5%. Dicho decreto —puso de resalto — fue convalidado por el Senado el 22/8/2007 y por la Cámara de Diputados el 28/11/2007.

También puso de relieve que el decreto fue modificado por la resolución 126/2008 del Ministerio de Economía, a través de la cual se incorporó en el Anexo XIV del decreto 509/2007 la posición arancelaria de la Nomenclatura

Común del MERCOSUR 3824.90.29 con un derecho de exportación del 5%, con excepción de las mezclas ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales (biodiesel), las que tributarían un derecho de exportación del 20%.

Destacó que, posteriormente, el decreto 100/2012 sustituyó las posiciones arancelarias comprendidas en el Anexo XIV del decreto 509/2007 por las consignadas en las cinco planillas que fueron incorporadas como Anexo VII, de modo que —en lo que resulta relevante al caso— el biodiesel quedó alcanzado por un derecho de exportación del 20%.

Tras efectuar la reseña de la normativa involucrada en la controversia, recordó que, en el marco de una causa donde se cuestionaba la constitucionalidad del decreto 1517/1998 por el que se había promulgado parcialmente la ley 25.063 que eliminaba la exención en el Impuesto al Valor Agregado conferida a las empresas de medicina prepaga y se había fijado una alícuota reducida del 10,5%, la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó la sentencia que había declarado la inconstitucionalidad de la norma impugnada. Resaltó que, en dicha causa, la Corte federal indicó que "*la consecuencia de lo expuesto es que se ha mantenido en vigor el último párrafo del punto 7 del inc. h del primer párrafo del art. 7 de la ley del gravamen y, por consiguiente, la exención que beneficia a la actora, en los términos establecidos con anterioridad a la ley 25.063 sin perjuicio de lo que resulte, para los hechos posteriores a la vigencia de la ley 25.239, de lo prescripto por el inc. I de su art. 2…*". Explicó que, de acuerdo con la jurisprudencia citada, la eventual declaración de inconstitucionalidad de la resolución 126/2008 tendría por efecto la invalidez de esa norma y, en consecuencia, el restablecimiento de la alícuota vigente al momento de su dictado, es decir, la prevista en el decreto 509/2007.

Por su parte, puso de relieve que la configuración de un caso constitucional exige que quien lo postula demuestre que la norma impugnada le genera un perjuicio real y concreto y que, en el caso, el perjuicio estaría dado por la acreditación de la existencia de una diferencia entre lo abonado por la actora en concepto de derechos de exportación con arreglo a la resolución 126/2008 y el importe que debería haber pagado de acuerdo a las normas anteriormente vigentes y no impugnadas.

Sobre esta base, señaló que, para el caso en que este Tribunal considerase que existe una diferencia susceptible de repetición que justifique el análisis constitucional propiciado, las cuestiones vinculadas a la violación del principio de reserva de ley deberían ser resueltas de conformidad con lo decidido por la Corte Suprema en el precedente "*Camaronera Patagónica*", donde —en esencia— se destacó que la convalidación hecha legalmente de un reglamento que había previsto—completamente a su arbitrio— aspectos cuantitativos de la obligación tributaria no podía operar retroactivamente respecto de una norma afectada por una nulidad absoluta e insanable.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad de la resolución 314/2004, sostuvo que debía resolverse de acuerdo con la jurisprudencia sentada por esta Cámara sobre la materia y, entre otros, los pronunciamientos dictados por esta Sala y la Sala IV en las causas "*Thomas de Sudamérica S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 37.527/2016, sentencia del 12/10/2017; y "*Oleaginosa Moreno Hermanos S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 49.628/2018, sentencia del 26/3/2019.

V. Antecedentes fácticos y normativos de la controversia

Mediante el **decreto 509/2007** (B.O. 23/5/2007), el Poder Ejecutivo Nacional estableció los derechos de exportación correspondientes a las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR consignadas en las tres planillas que fueron incorporadas a su Anexo XIV (artículo 16). Asimismo, por su intermedio se mantuvo la vigencia de los decretos 310/2022, 809/2002 y 645/2004, así como de las resoluciones 526/2002 del Ministerio de Economía y 335/2004, 336/2004, 337/2004, 532/2004, 537/2004, 534/2006 y 776/2006 del entonces Ministerio de Economía y Producción (artículo 17). A esos fines, el decreto dispuso que se aplicarían las alícuotas del derecho de exportación para las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR contempladas en su Anexo XV (artículo 18). Por su parte, el Poder Ejecutivo fijó para las mercaderías no alcanzadas por las disposiciones anteriores un derecho de exportación del 5% (artículo 19).

Dicho decreto fue ratificado por el Senado de la Nación y por la Cámara de Diputados con fechas 22/8/2007 y 28/11/2007, respectivamente.

Posteriormente, a través de la **resolución 126/2008** del ex Ministerio de Economía y Producción (B.O. 12/3/2008), se incorporó al Anexo XIV del decreto 509/2007 la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR 3824.90.29, la que quedó alcanzada por un derecho de exportación del 5%, a excepción de las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel"), que tributarían un derecho de exportación del 20% (artículo 1°).

A través del **decreto 100/2012** (B.O. 31/1/2012), el Poder Ejecutivo sustituyó las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR comprendidas en los Anexos XIV y XV del decreto 509/2007 por las consignadas en las planillas que fueron incorporadas a los Anexos VII y VIII del nuevo decreto 8artículos 7° y 10).

En este contexto normativo, conforme de las actuaciones SIGEA 17134-1722-2017, Viterra Argentina S.A. interpuso **reclamo de repetición** ante la Dirección General de Aduanas con el objeto de que se le devolvieran las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación correspondientes a la operación registrada en la destinación 12057EC03000123C —oficializada el 19/1/2012— en tanto habían sido **liquidadas por el servicio aduanero conforme a la alícuota del 20% contemplada en la resolución 126/2008 del ex Ministerio de Economía y Producción**, la que —según los términos de la actora en su reclamo— "*es contraria a derecho, por encontrarse la norma que fija tal alícuota gravemente afectada en su legalidad constitucional*". Por tal motivo, solicitó la repetición "*por la diferencia entre (i) los derechos de exportación efectivamente abonados (calculados en base a la alícuota inconstitucional del 20% fijada por la Res. 126/08 ME) y (ii) el menor importe que le hubiese correspondido abonar si el tributo se hubiese estimado en base a la última norma que fijó válidamente los derechos de exportación aplicables al biodiesel (esto es, la alícuota nominal del 5% fijada por el Decreto 208/2007)*" (v. fs. 1/16; páginas 144 a 175 de la documentación digitalizada en el oficio DEO incorporado a la causa el 7/5/2025).

El 14/2/2023, por medio de la **resolución 168/2023**, la Jefatura de Departamento de la Aduana de San Lorenzo decidió no hacer lugar al pedido de repetición (v. fs. 31/32; páginas 202 a 204, íd. cit.). Para decidir de ese modo, el servicio aduanero tuvo presente que, de acuerdo con lo informado por la Sección

Inspección Simultánea, "*teniendo en cuenta la entrada en vigencia de la Resolución 126/08 MEYP el 13/03/08, la cual fija una alícuota del 20 % para la aplicación de los derechos de exportación para la PA 3826.00.00 (biodiesel) y posteriormente el Decreto 100/12 el 31/01/12 al cual mantiene la misma alícuota, la DDT implicada abonó conforme el importe correspondiente por dicho importe*". También consideró que esa misma dependencia había puesto de resalto que "*el Decreto 509/07 que invoca la firma para ser aplicado, no se encontraba vigente para la mercadería en cuestión, al momento de la oficialización de la DDT, el mismo fue modificado por la Resolución 126/08 MEYP (vigente 13/03/08), que fija una alícuota del 20 % posteriormente modificado por el Decreto 1339/12 (vigente 1101/12), que fija la alícuota en 32% y por último el Decreto 1719/12 (vigente 19/09(12), donde fija una alícuota móvil, resultante de la aplicación de una fórmula matemática allí descripta*". Finalmente, tuvo en cuenta que, conforme lo informado por esa sección, "*no sería de su competencia determinar la inconstitucionalidad ni la supremacía de una norma sobre la otra*".

Sobre la base de esas consideraciones, el servicio aduanero concluyó que "*resulta procedente rechazar el recurso de repetición promovido, atento que los derechos de exportación fueron abonados conforme la normativa vigente a la fecha del hecho imponible*". Añadió que las normas cuestionadas no tenían su origen en el organismo fiscal, "*limitándose éste a cumplir con las competencias delegadas de aplicar, percibir y fiscalizar tributos y accesorias dispuestas por las normas aduaneras, por ello solo corresponde pronunciarse sobre la legalidad del procedimiento instado, mas no es competente para efectuar juicios sobre la validez constitucional*".

Contra dicho acto administrativo, el 7/3/2023, la firma exportadora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (v. páginas 5 a 33, íd. cit.), el cual —como se indicó— fue rechazado el 20/11/2024 (v. páginas 403 a 412, íd. cit.).

VI. Delimitación de la cuestión controvertida

Así expuestos los antecedentes de la causa y atento los términos en que ha quedado trabada la *litis*, la cuestión sometida al conocimiento y decisión de este Tribunal consiste ***(i)*** en dilucidar la validez constitucional de la resolución 126/2008 del ex Ministerio de Economía y Producción; y ***(ii)***, una vez superado ese

primer examen, para el caso en que la respuesta fuera negativa, en determinar si resulta procedente la repetición con los alcances solicitados en el recurso, contemplando que la actora admitió la exigibilidad de la alícuota del 5% de derechos de exportación contemplada en el decreto 509/2007.

VII. La normativa involucrada en el caso

Sentado lo expuesto, corresponde describir el plexo normativo aplicable. 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, de la Constitución Nacional).

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, "*El 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 corresponde 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 Nacional 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*".

VIII. Jurisprudencia de la Corte Suprema aplicable al caso

En estas condiciones, procede adelantar que **la resolución 126/2008 del ex Ministerio de Economía y Producción no cumplió con el principio de legalidad** a la luz de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "*Camaronera Patagónica*" (*Fallos*: 337:388), dictado el 15/4/2014, en el que la mayoría del Máximo Tribunal destacó la indudable naturaleza tributaria de los derechos 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 mencionó 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, y 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, en relación con el principio de reserva de ley en materia tributaria indicó que el mismo 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. 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'*". A continuación, mencionó 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 en autoriza 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 Suprema concluyó que la resolución 11/2002 resultaba inválida.

Sin embargo, en el considerando 11 descartó que pudiera desconocerse 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 11/02, declaró que no existía "*razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia…*", resolviendo 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.

IX. Precedentes análogos dictados por esta Cámara

Así, pues, las cuestiones sometidas a consideración de esta Sala resultan sustancialmente análogas a las examinadas por la Sala IV de esta Cámara en la causa 21.889/2025, caratulada "***Molinos Río de la Plata S.A. (TF 48766282-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo***", sentencia 25/3/2025; cuyos términos y conclusiones resultan plenamente aplicables presente caso (v., en particular, considerandos 9º a 11).

Allí concluyó que, de acuerdo con la doctrina sentada por la Corte Suprema, el aumento o disminución de alícuotas de derechos de exportación por parte del Poder Ejecutivo, dentro de un margen claramente delimitado por una ley del Congreso de la Nación, podría hallar fundamento válido tanto en el ejercicio de la potestad reglamentaria prevista en el artículo 99, inciso 2º, de la Constitución Nacional, como en la técnica de la delegación legislativa bajo los lineamientos del artículo 76 de la Constitución Nacional. Sin embargo, cualquiera sea el marco escogido por el Ejecutivo para implementar la medida, **el Congreso debe haber preestablecido pautas y límites precisos en lo relativo al aspecto cuantitativo del tributo o, por lo menos, la alícuota máxima aplicable**, a fin de proporcionar una "*clara política legislativa*" o una "*base de delegación suficiente*", y así dar plena satisfacción al principio de reserva de ley en materia tributaria.

Sobre esa base, afirmó que los derechos de exportación fijados por la resolución 126/2008 del entonces Ministerio de Economía y Producción, pretendiendo hacer uso de facultades legislativas delegadas, no habían satisfecho con los presupuestos establecidos por la Corte Suprema en el mencionado precedente "*Camaronera Patagónica*", pues el aspecto cuantitativo del tributo había quedado completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional. En tal sentido, destacó que la resolución ministerial había invocado las facultades otorgadas por el artículo 755 del Código Aduanero, lo que, si bien era constitucionalmente válido, resultaba insuficiente por sí solo para otorgar una delegación suficiente al Poder Ejecutivo en tanto allí nada se previó acerca de la alícuota máxima aplicable. Agregó que las restantes normas citadas por la resolución tampoco permitían tener por cumplido ese parámetro, puesto que no identificaban ninguna ley formal que hubiera

establecido un nivel máximo de imposición para las ventas al exterior de la mercadería de que se trata.

Entonces, señaló que resultaba indudable la invalidez de la resolución 126/2008 del ex Ministerio de Economía y Producción, toda vez que, por su intermedio, se había creado una carga tributaria y fijado una alícuota de derechos de exportación sin que existiese una clara política legislativa, incursionando el Poder Ejecutivo —de esta manera— en una materia reservada por mandato constitucional al Congreso de la Nación.

Por lo demás, con fundamento en análogas consideraciones se han dictado diversos pronunciamientos de esta Cámara (conf. **Sala I**, *in rebus*: "*Molinos Río de la Plata S.A. (TF 38345-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 45.067/2023, sentencia del 27/8/2024; "*Molinos Río de la Plata S.A. (TF 40099-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 343/2024, sentencia del 5/9/2024; "Viterra Argentina S.A. (TF 22888499-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", causa 5834/2025, sentencia del 2/9/2025; **Sala II**, in re: "*Viterra Argentina S.A. (TF 22759023-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 7714/2024, sentencia del 9/8/2024; "*Viterra Argentina S.A. (TF 22884252-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 13.173/2024, sentencia del 10/10/2024; "*Viterra Argentina S.A. (TF 2298644-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 14.667/2024, sentencia del 29/10/2024; **Sala IV**, *in rebus*: "*Viterra Argentina S.A. (TF 2890802-A) s/ recurso directo de organismo externo*", causa 10.269/2025, sentencia del 23/9/2025; y Sala V, in re: "*Viterra Argentina S.A. (TF 22777062-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 12.512/2024, sentencia del 6/2/2025; "*Viterra Argentina S.A. (TF 23060026-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 3444/2025 12/5/2025; "Viterra Argentina S.A. (TF 23023201-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", causa 20.186/2024, sentencia del 26/6/2025).

X. Aplicación de dichos precedentes al caso *sub examine*

De conformidad con todo lo reseñado y explicado, y advirtiendo que el planteo de autos guarda semejanza sustancial con las causas mencionadas en el considerando que antecede —ello, tanto desde el plano fáctico como jurídico—, en línea con lo allí resuelto, corresponde admitir los agravios presentados por la firma actora y, en consecuencia, dejar sin efecto la sentencia apelada.

Por ello, toda vez que las operaciones de exportación vinculadas a la destinación 12057EC03000123C, oficializada el 19/1/2012 —esto es, mientras la alícuota allí establecida no contaba con ningún tipo de convalidación legislativa— también deberá reintegrarse la diferencia entre la suma pagada en concepto de derechos de exportación determinados conforme a la alícuota prevista en la resolución 126/2008 declarada inconstitucional y los que hubieran correspondido abonar a la luz de la establecida en el decreto 509/2007.

XI. Intereses

En cuanto a los intereses que habrán de adicionarse a las sumas a reintegrar (artículo 811 del Código Aduanero), estos deberán calcularse desde la fecha de interposición del reclamo de repetición (conf. cargo fs. 1 de las actuaciones SIGEA 17134-1722-2017; página 144 de la documentación incorporada digitalmente el 7/5/2025).

Respecto a la tasa de interés aplicable, atento a la fecha a partir de la cual deberán computarse los accesorios y el planteo de inconstitucionalidad introducido por la actora con relación a la prevista en la resolución 314/2004 del ex Ministerio de Economía y Producción, corresponde estar a lo resuelto por este Tribunal en las causas 37.527/2016 y 2267/2018, caratuladas "*Thomas de Sudamérica S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" y "*Oleaginosa Moreno Hermanos S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas s/ recurso directo de organismo externo*", sentencias del 12/10/2017 y 30/8/2018, respectivamente; así como por la Sala IV de esta Cámara en las causas 49.628/2018 y 19.255/2021, caratuladas "*Oleaginosa Moreno Hermanos S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" y "*Oleaginosa Moreno Hermanos S.A. (TF 33490-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", sentencias del 26/3/2019 y 10/2/2022, también en forma respectiva (conf. esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*Viterra Argentina S.A. (TF 28489578-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 17.088/2025, sentencia del 12/6/2025).

Por lo tanto, los intereses deberán calcularse de la siguiente manera: ***(i)*** desde el momento de la presentación del reclamo y hasta el 31/7/2019, a la tasa pasiva promedio mensual publicada por el Banco Central de la República Argentina, atento la inconstitucionalidad declarada; ***(ii)*** desde el 1º/8/2019 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 día 1°/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 1º/2/2024 y hasta el 28/2/2025, de conformidad con la contemplada en la resolución 3/2024 del Ministerio de Economía (cfr. artículo 10); ***(v)*** a partir del 1º/3/2025 y hasta el 30/6/2025, según la tasa contemplada en la resolución 199/2025del Ministerio de Economía (cfr. artículo 3º); ***(vi)*** a partir del 1º/7/2025, según la tasa fijada en la resolución 823/2025 del Ministerio de Economía (artículo 3º) o la que en el futuro pudiera regir, hasta el momento del efectivo pago, en las condiciones establecidas por la Corte Suprema al dictar sentencia el 15/5/2014 en la causa "*Cencosud (TF 29535-A) c/ DGA*" y de conformidad con la liquidación que deberá practicarse oportunamente (conf. esta Sala, *in rebus*: "*Molinos Río de la Plata S.A. (TF 76851120-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 5404/2025, sentencia del 27/11/2025 y sus citas).

XII. Costas

Por último, en cuanto a la imposición de costas, teniendo en cuenta que en esta instancia 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 virtud de lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**:

Hacer lugar al recurso deducido por la actora, revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, reconocer el derecho de la firma Viterra S.A. a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa con más intereses, de conformidad con lo establecido en los considerandos X y XI. Con costas en ambas instancias a cargo de la DGA (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

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 3/2025 de esta Cámara.

Expte. CAF 14.066/2025/CA1: "**VITERRA ARGENTINA SA (TF 25087193-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

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

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ **JORGE EDUARDO MORÁN**