21667/2025

"BUNGE ARGENTINA SA (TF 53410250-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 04 de noviembre de 2025.- VS

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Que mediante el pronunciamiento de fecha 08/10/2024, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría-, declaró la nulidad absoluta e insanable del decreto 100/12 en toda su vigencia (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución); revocó las RESOL-2022-7-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, RESOL-2022-6-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI y RESOL-2022-5-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, dictadas en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1640-2017, 17134-1672-2017 y 17134-1673-2017, haciendo lugar a la devolución de la suma de $2.688.673,47, con más los intereses de los arts. 811 y 812 del Código Aduanero, e impuso las costas a la Aduana.

Para así resolver, el voto mayoritario, luego de efectuar una reseña de la evolución normativa y del decreto vigente a la fecha de oficialización de los permisos, sostuvo –en síntesis– que el art. 76 de la Constitución establece, como requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación delegante (en el caso, el decreto 100/12), tres exigencias claras: ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.

De otra parte, señaló la relevancia que tiene en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), en cuanto establece, para la materia tributaria, el estándar jurisprudencial de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o, de existir, incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

Asimismo, destacó que las normas delegantes de facultades que se invocan para el dictado del decreto 100/12 (art. 99 incs. 1 y 2 de la Constitución, arts. 11 apartado 2 y 12 del C.A y la ley 25.561 prorrogada por su similar 26.729) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional a fijar o aumentar las alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, son normas que, prima facie, no superan el test del art. 76 de la Constitución -materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio; por lo que resulta claro que el decreto 100/12 (BO: 31/01/12) no se dictó con base en una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas tributarias, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica").

En consecuencia, y toda vez que no ha sido objeto de ratificación posterior por el Congreso de acuerdo al mencionado estándar jurisprudencial establecido por la Corte, las alícuotas establecidas por dicha normativa padecen el vicio de nulidad absoluta e insanable que embarga al mencionado decreto (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11) y la alícuota establecida por el decreto 100/12 –aplicada por el SIM en autos- debe invalidarse (por su naturaleza materialmente legislativa y como norma emanada del PEN sin ninguna intervención del Congreso) como nula de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 76 de la Constitución, por lo que el reclamo de repetición de la actora deviene legítimo y procedente.(ver pág. 229/233 del documento PDF incorporado mediante el DEO N°18767957 del 09/06/2025)

II. Que, disconforme con lo resuelto, ambas partes interpusieron recurso de apelación.

La parte actora introdujo su recurso con fecha 03/12/2024, fundándolo en 23/12/2024 (ver fs. 254 y 261/274 respectivamente, del documento PDF

incorporado mediante el DEO N°18767957), y el 02/12/2024 lo hizo el Fisco Nacional, expresando sus agravios el 23/12/2024 (ver fs. 251/252 y 281/307 del documento PDF incorporado mediante el DEO N°18767957 respectivamente).

Corridos los pertinentes traslados, solo la parte actora con fecha 18/02/2025 replicó los fundamentos de su contraria (ver fs. 314/325; e informe de fs.332 del del documento PDF incorporado mediante el DEO N°18767957).

Con fecha 20/08/2025 emitió su dictamen el señor Fiscal General.

III. Apelación de la firma actora:

La actora se agravia parcialmente de la sentencia y solicita en primer término, se rectifique el error material en el que incurre la Sentencia al mencionar como monto involucrado la suma de $ 2.688.673,47, en tanto esta suma corresponde al monto reclamado en uno de los SIGEA involucrados (a saber, SIGEA N° 17134-1640-2017), en vez de referir al importe de $ 10.075.701,08 que es el que involucra a la totalidad de las actuaciones comprendidas en autos, conforme el cuadro consignado en el Capítulo II del escrito de apelación.

Asimismo, la accionante se agravió de la tasa de interés fijada en la sentencia apelada, toda vez que resolvió aplicar las tasas de interés establecidas por el Estado Nacional para la devolución del importe total reclamado.

Manifestó que las tasas de interés fijada por el Art. 3 de la Resolución 314 y el Art. 4 de la Resolución 559, vulneran el derecho constitucional de propiedad toda vez que no satisfacen, no garantizan un resarcimiento económico adecuado por la privación del uso de las sumas abonadas indebidamente al Estado Nacional en razón del contexto inflacionario por el que atraviesa nuestro país.

Requirió la aplicación de una tasa de interés que resguarde el capital y se adecué a la realidad inflacionaria del país

Ello así, solicitó se reconozca la manifiesta improcedencia de las tasas fijas del 0,50% y del 3,84% mensuales establecidas por el Art. 3 de la Resolución 314 y del Art. 4 de la Resolución 559, con aplicación efectiva desde el 01.01.2017 al 31.07.2019 y desde el 01.09.2022 al 31.01.2024, respectivamente, y —en consecuencia— se disponga la aplicación de la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina para el plazo de vigencia de las normas aquí atacadas y de cualquier otra norma posterior que repita el mismo esquema.

De otra parte, indicó que sin perjuicio de que la Resolución 559 fue dictada con posterioridad a la interposición del recurso de apelación, su parte en su escrito de inicio solicitó expresamente el reconocimiento de una tasa de interés que cumpla con la función resarcitoria o compensatoria de su crédito; es decir que solicitó la adecuación de las tasas de interés que puedan fijarse en el futuro en caso de que las mismas no cumplan la función de resarcir al contribuyente teniendo en cuenta, entre otras variables, los niveles de inflación vigentes -lo que provocaría que las mismas no cumplan con su función resarcitoria- (tal como sucedió oportunamente con la Resolución 314 y luego con la Resolución 559).

IV.- Apelación de la parte demandada:

La parte demandada se agravió de que se haya hecho lugar al recurso de la contribuyente.

Sostuvo que, si la actora pretendía la tacha de inconstitucionalidad y/o la declaración de invalidez del Decreto 100/2012 que dispuso el pago de los derechos de exportación, contaba con la opción —y debería haberla ejercido— de formular dicha petición por ante la justicia en lo contencioso administrativo federal y no ante el TFN (que se encontraba limitado por el artículo 1164 del C.A.)” (pp. 251/252 281/307; DEO 18767957).

Señaló también que en la sentencia recurrida el TFN se arrogó competencias que no le corresponden y que se encuentran vedadas por el C.A., atento que dicho cuerpo normativo -en concordancia con la Ley N° 15.265 mediante la cual se creó el TFN- excluye expresamente la facultad de sus Vocales

de realizar un control de constitucionalidad “encubierto” al declarar la “invalidez” de una norma dictada por el Poder Ejecutivo.

Citó, asimismo, la doctrina que emana del fallo plenario del TFN “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. s/ recurso de apelación”, IF-2022-40809437-APNVOCXIX#TFN, de fecha 22 de abril de 2022.

Finalmente, postuló que no resultaba aplicable al caso la doctrina que emana del precedente “Camaronera Patagónica” de la Corte Suprema de Justicia.

Manifestó que resulta indiferente si la fijación de la alícuota establecida por el Decreto 100/2012 constituye el ejercicio de una facultad reglamentaria o una delegada puesto que, aun cuando cupiera encuadrarla en la categoría de facultades delegadas la solución arribada es igualmente incorrecta, puesto que en ningún caso puede asimilarse esta causa al caso “Camaronera”.

Indicó que la situación es diferente, por cuanto ya no se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que dicha Resolución, a diferencia de la Resolución 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122, que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso de la Nación.

Explicó que el diferente contexto normativo era notable, puesto que al momento de la entrada en vigencia de la Resolución 11/02 (05/03/2002) aún no había sido dictada la Ley N° 26.122 que aprobó el procedimiento para regular la intervención del Congreso en el contralor de los decretos de necesidad y urgencia por delegación legislativa y de promulgación parcial de leyes dictadas por el Poder Ejecutivo.

En base a esa premisa, la resolución bajo análisis tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, de conformidad a lo establecido en el artículo 17 de la Ley 26.122 que deriva al derogado artículo 2 del Código Civil (actual artículo 5 del Código Civil y Comercial de la Nación). Ello así por cuanto la Resolución no fue rechazada por el Congreso, en los términos del artículo 24 de la Ley N° 26.122 sino que, por el contrario, el artículo 82 de la Ley N° 27.467 mantuvo su validez y vigencia, apenas tres meses después de su publicación en el Boletín Oficial.

Finalmente, solicitó se rechace la aplicación del precedente “Camaronera” y se declare la validez del Decreto 100/2012, confirmándose la resolución aduanera que rechaza la repetición, con costas en ambas instancias a la contraria y en consecuencia se revoque la sentencia recurrida y se confirme el rechazo de la repetición, con costas de ambas instancias a la actora.

V. Que, en primer lugar, cabe precisar que no se encuentran controvertidas las operaciones de exportación bajo trato, pero cuadra advertir que asiste razón a la actora toda vez que la sentencia *sub examine*, si bien se refiere a la totalidad de los PE y resoluciones detalladas, al indicar el monto involucrado mencionó únicamente el importe reconocido por la SIGEA 17134-1640-2017 (Destinación de Exportación N°12057EC0300329L) por la suma de $ 2.688.673,47, y omitió los importes de $3.023.646,68 (SIGEA 17134-1672-2017, PE N°12057EC01005820J) y $4.363.380,93 (SIGEA N°17134-1673-2017- PE N°12057EC01005580M).

Ello así, cuadra referir que en el caso bajo análisis se discute si corresponde reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados, al oficializar los despachos de exportación denunciados (oficializados entre el 22/06/2012 y el 19/07/2012), por la suma de $10.075,701,08 con más intereses, importe pagado en concepto de derechos de exportación durante la vigencia del decreto del Poder Ejecutivo Nacional 100/12 -cuya validez, al igual que de sus predecesores fue cuestionada, hasta el decreto 509/07, que fuera ratificado por el Congreso-, registrados con la finalidad de proceder a la exportación de biodiesel, clasificado en la posición arancelaria (PA) 3826.00.00, debiendo abonar los derechos de exportación a una alícuota del 20%.

VI. Que puesto ello de relieve, en el *sub examine* la parte demandada sostiene la legalidad y vigencia de los derechos de exportación liquidados y abonados con posterioridad al dictado del Decreto 100/12 -cuya devolución por lo abonado en exceso a firma actora reclamó, poniendo en tela de juicio su constitucionalidad (y las de sus modificatorios)-.

En tales condiciones, la cuestión a resolver en estos actuados resulta sustancialmente análoga a la examinada por esta Sala en la causa 5833/2025 caratulada “Viterra Argentina SA (TF 25102869-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 12/9/2025 (ver específicamente Considerandos VII a XIV), a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad. El texto íntegro del pronunciamiento puede ser consultado en la página de la CSJN, en el link “Causas en Trámite - Consulta de Expedientes” (www.csjn.gov.ar).

En esa oportunidad, este tribunal, por aplicación del precedente "Camaronera Patagónica" de la CSJN decidió que resultaba incompatible con el texto constitucional la fijación de derechos de exportación por medio de una resolución del Poder Ejecutivo Nacional.

Por lo que, en definitiva, y en consonancia con lo decidido por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación en el decisorio apelado, corresponde confirmar dicho pronunciamiento en cuanto al fondo de la cuestión.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo detallado en el considerando que antecede y toda vez que asiste razón a la parte actora en cuanto al alcance de la discusión, que involucra los montos de los permisos de embarques detallados, cuadra precisar que se confirma la revocación de las RESOL-2022-7-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, RESOL-2022-6-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI y RESOL-2022-5-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, dictadas en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1640-2017, 17134-1672-2017 y 17134-1673-2017, y por ende se hace lugar a la devolución de lo abonado en exceso, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, expte. 51.458/2019, “Gut Metal SRL c/EN -AFIP s/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 6/05/2021).

VII.- Que lo hasta aquí desarrollado sella la suerte de la cuestión traída a conocimiento de esta Alzada y torna inoficioso pronunciarse respecto de los restantes planteos esgrimidos por la parte demandada.

VIII.- Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", del 15/05/2014, y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (esta Sala *in re:* "SANCOR CUL (TF 26219-A) y otro c/ D.G.A.", 2/12/14, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el art. 809 del Código Aduanero que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos".

En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares" (considerando 8º del pronunciamiento "Cencosud”, citado).

IX.- Que definida la moneda de pago, en orden al alcance de la condena, se dispone que el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde la petición administrativa de repetición y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular:

-desde el reclamo ante la autoridad aduanera y hasta que comenzó a surtir efectos la resolución ex MH 598/2019 (el 1/8/2019; conf. su artículo 10), según la tasa pasiva promedio mensual que publica la autoridad monetaria, según lo dispuesto en la Comunicación BCRA 14.290 (conf. esta Sala, en autos 80.607/2018 “Industrial and Comercial Bank of China SA c/EN - AFIP - DGI s/Dirección General Impositiva”, resol. del 16/6/2022 y sus citas, entre otros; pronunciamiento respecto del cual, ante la denegatoria del recurso extraordinario federal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró el 12/9/2023 inadmisible la correspondiente presentación directa intentada por el Fisco Nacional, habiendo -por tanto- quedado en consecuencia firme el referido decisorio);

-a partir del 1/8/2019 y hasta el 31/8/2022, según lo normado por la resolución del ex Ministerio de Hacienda 598/2019;

-a partir del 1/9/2022 y hasta el 1/2/2024, conforme la tasa prevista en los artículos 4° y 6° de la resolución del Ministerio de Economía 559/2022.

A tales efectos, corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad formulado por la exportadora respecto de la resolución ME 559/2022, puesto que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional, que debe considerarse como última ratio del orden jurídico (conf. CSJN, Fallos, 302:1149 y 303:241, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o garantía constitucional invocados; supuesto que no se encuentra suficientemente acreditado en el sub examine.

Es que la declaración de inconstitucionalidad de una norma impone a quien la pretende, demostrar claramente de qué forma aquélla contraría la Constitución Nacional, causándole un gravamen y, para ello, es menester que precise y acredite fehacientemente en el supuesto concreto el perjuicio que le genera la aplicación del dispositivo (conf. CSJN, Fallos, 316:687; 324:3345; 325:645; 327:1899; 328:4282; entre muchos otros).

En dicho contexto, lo cierto y determinante es que la actora se limitó a efectuar manifestaciones genéricas respecto a la lesividad de la normativa impugnada, sin acreditar de qué modo la resolución ME 559/2022, conculcaría sus derechos constitucionales.

Por lo demás, a mayor abundamiento, en consonancia con postulaciones previamente vertidas, recuérdese que existen normas específicas que regulan la materia, razón por la cual han de ser seguidas (conf., en este sentido, esta Sala, en autos 41.253/2022 “Parra, Mónica Mercedes y otro c/EN - AFIP - Ley 20.628 s/proceso de conocimiento”, sent. del 3/10/2023 y sus citas; entre otros).

-finalmente, a partir del 1/2/2024, conforme la tasa prevista en la resolución del Ministerio de Economía 3/2024; y, en su caso, por las normas que la reemplacen en lo futuro según el lapso de devengamiento de tales accesorios.

X.- Que en atención al modo en que se deciden las cuestiones traídas a conocimiento de esta Alzada por parte de los recurrentes y al resultado final del pleito, al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que la totalidad de las costas generadas por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y artículo 1163 del Código Aduanero).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de la parte actora y rechazar el de la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto al fondo de la cuestión, modificando la misma en cuanto a la forma de cancelación y los montos de los permisos de embarque involucrados -de conformidad y en los términos

establecidos en los Considerandos VI, VIII y IX-; y 2°) Imponer las costas de esta instancia a la demandada (arts. 68, 1º parte del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 04/11/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#40124820#478527168#20251103180743037