Expte. CAF 15.866/2025/CA1: "**VITERRA ARGENTINA S.A. (TF 28012904-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— exportó mercadería al amparo de la destinación 13057EC01006422J, oficializada el 9/9/2013. Como consecuencia de esa operación, abonó los derechos de exportación que fueron liquidados de conformidad con la alícuota establecida en el decreto 1719/2012. En el entendimiento de que dicha norma resultaba inconstitucional, la actora interpuso un reclamo de repetición que fue rechazado por la Aduana de San Lorenzo mediante RESOL-2024-153-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI. Por consiguiente, dedujo recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el que fue desestimado.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación

Mediante sentencia del 12/11/2024, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso de apelación interpuesto por la firma Viterra Argentina S.A. y, en consecuencia, **confirmó la RESOL-2024-153-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**, por la cual la Jefatura de Departamento de la Aduana de San Lorenzo había decidido no hacer lugar al reclamo de repetición presentado por la actora solicitando la devolución de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación conforme a la alícuota prevista en el **decreto 1719/2012** por la mercadería registrada en el permiso de embarque 13057EC01006422J.

Para así decidir, sostuvo que las cuestiones planteadas en el caso eran sustancialmente análogas a las analizadas en el acuerdo plenario del 26/4/2022 en el marco de la causa "*Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación*" (EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN), en la que la mayoría de los vocales acordar fijar como doctrina legal que el Tribunal Fiscal no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley en un caso concreto, que el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación en razón de lo

dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero y que no corresponde declarar la invalidez del decreto 793/2018 en aquellos casos en los que el Tribunal Fiscal deba expedirse acerca de las resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas denegatorias de la repetición de derechos de exportación abonados por el exportados por aplicación de lo previsto en el decreto 793/2018 respecto de las destinaciones registradas a partir del 4/9/2018 y hasta el 4/12/2018.

Con esos fundamentos, consideró que debía rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en virtud de lo dispuesto en el decreto 1719/2012.

Finalmente, por mayoría, entendió que, en atención a la complejidad de las cuestiones debatidas, cabía distribuir las costas en el orden causado.

III. Agravios de la actora

Contra esa decisión, la **actora** interpuso recurso de apelación el 23/12/2024 y expresó agravios el 3/2/2025, los que fueron contestados por el Fisco con fecha 6/3/2025.

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

(i) que "*se vio obligada a abonar la alícuota de derechos de exportación liquidada automáticamente por el SIM…, que se determinó de acuerdo a lo establecido por el Decreto 1719*", el que "*resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable… en razón de que fue dictado por el Poder Ejecutivo Nacional 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' (Fallos 337:388), resulta jurídicamente insuficiente para justificar la modificación de alícuotas de derechos de exportación*".

(ii) "[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 el Decreto 1719/2012, que estableció la alícuota aplicable para los derechos de exportación cancelados, es nulo de nulidad absoluta e insalvable, pues no reconoce fuente en una norma legal*". En este orden de ideas, afirma que el decreto 1719/2012 respecto un aspecto esencial del hecho imponible del tributo,

lo que se encuentra constitucionalmente vedado por aplicación de los principios de división de poderes y de reserva legal que rige de forma más estricta en materia tributaria. De este modo, destaca que sólo el Congreso de la Nación está facultado para crear el hecho imponible o para regular sus elementos esenciales, tales como su alícuota. Agrega que, aun cuando se admitiera la delegación legislativa en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, el decreto 1719/2012 "*no reconoce su fuente en una norma legal delegante válida, en los términos exigidos por la manda constitucional*".

(iii) que se encuentran acabadamente cumplidos los recaudos exigidos por la normativa para la procedencia de la acción de repetición y la respectiva devolución de los derechos de exportación ingresados indebidamente por la firma exportadora. Sobre el punto, señala que se encuentra acreditado el efectivo ingreso de las sumas cuya devolución se requiere, así como la ilegitimidad de su pago, puesto que la oficialización del permiso de embarque involucrado en autos tuvo lugar durante el periodo en el que el decreto 1719/2012 careció de ratificación legislativa. Por lo tanto, reitera que dicha norma resulta inconstitucional "*y por ello los derechos de exportación pagados a raíz de su aplicación deben ser restituidos…*".

(iv) que, si no se hiciera lugar al recurso de apelación y no se revocase el pronunciamiento recurrido, "*se estará conformando una exacción ilegal en franca violación al derecho de propiedad y al principio de reserva de ley…*". Considera que los derechos de exportación consagrados por el decreto 1719/2012 "*resultan inconstitucionales, pues encuentran su origen en una norma 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 artículo 76 de la Constitución Nacional*". Ello, agrega, a la luz de los lineamientos establecidos por la Corte Suprema en el precedente "*Camaronera Patagónica*", doctrina que "*resulta plenamente aplicable respecto del Decreto 1719/2012 y de todas las previsiones relativas a los derechos de exportación allí consagradas*".

(v) 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.

(vi) 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.

(vii) 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. Además, afirma que la fijación de la alícuota del tributo realizada por el decreto 1719/2012 no es una facultad autónoma o reglamentaria del poder administrador (artículo 99, incisos 1 y 2°, de la Constitución Nacional), 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*".

(viii) que, en la medida en que el tribunal *a quo* no se expidió acerca de la actualización del capital reclamado, procede que esta Alzada ordene

su devolución "*reconociendo una tasa de interés que no sea inferior a la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina*". A tal fin, solicita que se declare la inconstitucionalidad o inaplicabilidad de la tasa de interés contemplada en el artículo 314/2004 del entonces Ministerio de Economía y Producción, pues "*no constituye un razonable resarcimiento por la privación del uso del capital en el tiempo que estuvo bajo el poder del organismo fiscal*".

IV. Agravios del Fisco Nacional

Por su parte, el **organismo fiscal** apeló y expresó agravios el 24/12/2024, los que fueron contestados por la empresa actora el 3/2/2025.

Al presentar los fundamentos de su recurso, señala que, atento el resultado del procedimiento ante el Tribunal Fiscal —que confirmó la resolución dictada por la Aduana— y por aplicación del principio objetivo de la derrota, las costas debieron ser íntegramente impuestas a la actora en su carácter de vencida.

V. 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 de los planteos de inconstitucionalidad introducidos 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 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 relieve— fue convalidado por el Senado el 22/8/2007 y por la Cámara de Diputados el 28/11/2007.

También puso de resalto que el decreto fue modificado por la resolución 126/2008 del ex Ministerio de Economía y Producción, 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%.

Además, recordó que el decreto 1339/2012 elevó los derechos de exportación para el biodiesel y sus mezclas con el objetivo de asemejar los niveles aplicados a los demás productos del complejo oleaginoso y que, en consecuencia, se sustituyeron las alícuotas del Anexo XIV del decreto 509/2007 y sus modificatorios, correspondientes al derecho de exportación de la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR 3826.00.00, las que fueron fijadas en un 32%.

Precisó que, sin embargo, esa alícuota fue nuevamente modificada a través del decreto 1719/2012, que fue reemplazada por la que resultaría de la aplicación de la fórmula allí establecida.

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 del decreto 1719/2012 cuestionado 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 1339/2012.

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 al decreto 1719/2012 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.

VI. 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°).

Mediante el **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 (artículos 7° y 10).

El **decreto 1339/2012** (B.O. 10/8/2012), a su turno, reemplazó en el Anexo XIV del decreto 509/2007 y sus modificatorios las alícuotas correspondientes al derecho de exportación para la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR 3826.00.00 de modo que quedara alcanzada por un 32% (conf. artículo 2°).

Finalmente, por medio del **decreto 1719/2012** (B.O. 20/9/2012), el Poder Ejecutivo Nacional modificó la alícuota correspondiente al derecho de exportación aplicable a la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR 3826.00.00 consignada en el Anexo XIV del decreto 509/2007 y sus modificaciones, la que se determinaría de conformidad con la fórmula prevista en su artículo 1°.

En este escenario normativo, conforme surge de las actuaciones SIGEA 17134-1807-2018, el 29/11/2018, Viterra Argentina S.A. —con su anterior denominación social— **solicitó ante la Dirección General de Aduanas la devolución de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación** por las operaciones de comercio exterior de biodiesel (posición arancelaria 3826.00.00), registrada bajo el permiso de embarque **13057EC01006422J** —oficializado el 9/9/2013—, los que habían sido determinados por el servicio aduanero con arreglo a la alícuota establecida por el **decreto 1719/2012**. Ello, en el entendimiento de que "*la alícuota nominal en base a la cual se estimaron, liquidaron y abonaron los derechos de exportación correspondientes a la destinación individualizada ut supra (es decir, la alícuota nominal del 26.16% fijada para ese periodo en base al Dec. 1719/12) es contraria a derecho, por encontrarse la norma que fija tal alícuota gravemente afectada en su legalidad constitucional*". Por lo tanto, requirió que se le restituyera "*la diferencia entre (i) los derechos de exportación efectivamente abonados (calculados en base a la*

alícuota —nominal— inconstitucional del 26.16% fijada para ese periodo en base al Dec. 1719/12) y (ii) el menor importe que le hubiese correspondido abonar si el tributo se hubiese estimados 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 509/2007)" (v. fs. 1/16; páginas 152 a 183 de la documentación digitalizada en el oficio de fecha 12/5/2025).

Con fecha 11/12/2023, la Sección Inspección Simultánea emitió el **informe técnico IF-2023-03155274-AFIP-SEISDVOSAL#SDGOAI**, por el que indicó que, "*al momento de la oficialización de la DDT, se encontraba vigente el Decreto 1719/12 (vigente 19/09/12) donde fija una alícuota móvil, resultante de la aplicación de una fórmula matemática allí descripta, y se abonó* ***CONFORME****, el importe el correspondiente por el concept mencionado anteriormente* [derechos de exportación]". Por tal motivo, consideró que no correspondía hacer lugar a lo solicitado por la exportadora (v. fs. 26; página 199, íd. cit.).

Sobre la base de ese acto preparatorio, el 15/2/2024, la Jefatura de Departamento de la Aduana de San Lorenzo dictó la **RESOL-2024-153-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**, por cuyo intermedio se resolvió no hacer lugar al reclamo de repetición promovido por la actora. En esa oportunidad, la autoridad administrativa destacó que "*los derechos de exportación fueron abonados conforme la normativa en vigencia a la fecha del hecho imponible*" y que las normas impugnadas por el reclamante no habían tenido su origen en el organismo fiscal, el que se había limitado a cumplir con sus atribuciones de aplicación, percepción y fiscalización de tributos y sus accesorios, sin que tuviera competencia para pronunciarse acerca de su validez constitucional (v. fs. 32/36; páginas 208 a 211, íd. cit.).

En consecuencia, con fecha 17/3/2024, la firma exportadora interpuso **recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación**, donde —en cuanto aquí interesa— señaló que "*la última alícuota válidamente fijada para las exportaciones de biodiesel es la nominal del 5% fijada por el Decreto 509/07*

ratificado por el Congreso de la Nación" (v. páginas 5 a 22, íd. cit.); el cual —como ya se indicó anteriormente— fue rechazado mediante **pronunciamiento** del 12/11/2024 (v. páginas 294 a 296, íd. cit.).

VI. Delimitación de la cuestión controvertida

En estas condiciones, atento los términos en que ha quedado trabada la *litis*, la cuestión sometida al conocimiento y decisión de este Tribunal consiste ***(i)*** en determinar la **validez constitucional del decreto 1719/2012** 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 dilucidar **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 primer término, 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 **el decreto 1719/2012 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 sobre la materia controvertida

En este orden de ideas, las cuestiones sometidas a conocimiento del Tribunal resultan sustancialmente análogas a las examinadas por esta Sala en la causa 41.273/2023, caratulada "***Molinos Río de la Plata S.A. (TF 38343-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo***", causa 41.273/2023, sentencia del 25/4/2024 —en la que, a su vez, remitió a lo resuelto en la causa 377/2021, "*Catajuy S.R.L. c/ EN-DGA s/ dirección general de aduanas*", pronunciamiento del 18/10/2022—; así como por la Sala IV de esta Cámara en el marco de las actuaciones 41.273/2023, "***Molinos Río de la Plata S.A. (TF 39038-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo***", sentencia del 7/3/2024 —donde, a su turno, hizo extensivos a ese caso los argumentos desarrollados en la causa

20.415/2021, "*Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. (TF 24619189-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", sentencia 31/5/2022—; cuyos términos y consideraciones son plenamente aplicables al presente caso.

En dichos pronunciamientos se 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.

Desde esta perspectiva, se afirmó que el **decreto 1719/2012**, en cuanto había dispuesto la modificación de la alícuota correspondiente a los derechos de exportación aplicables a la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR 3826.00.00, consignada en el Anexo XIV del decreto 509/2007 y sus modificatorios, **no había sido objeto de ratificación legislativa a la fecha en que fueron oficializadas las operaciones de exportación involucradas en el *sub lite***, de modo que, a la luz de la doctrina emanada del precedente "*Camaronera Patagónica*" de la Corte Suprema, **no resultaba constitucionalmente válido** (conf., en sentido análogo, esta Sala, *in rebus*: "*LDC Argentina S.A. (TF 36454-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 65.461/2022, sentencia del 7/11/2023).

Entonces, se señaló que resultaba indudable la invalidez del decreto 1719/2012, puesto 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, avanzando el Poder Ejecutivo —de esta manera— sobre una materia reservada por mandato constitucional al Congreso de la Nación.

Por lo demás, con fundamento en análogas consideraciones se han pronunciado las restantes Salas del Fuero (**Sala I**, *in re*: "*Viterra Argentina S.A. (TF 25140822-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 17.585/2024, sentencia del 22/4/2025; **Sala II**, *in rebus*: "*Bunge Argentina S.A. (TF 48385959-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 47.777/2023 , sentencia del 3/4/2024; y **Sala V**, *in re*: "*Viterra Argentina S.A. (TF 45496078-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 14.390/2025, sentencia del 5/8/2025; entre otros).

X. Aplicación de dichos precedentes la 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 13057EC01006422J fueron oficializadas el 9/9/2013 —esto es, mientras la alícuota allí establecida no contaba con ningún tipo de convalidación legislativa—, **corresponde declarar la invalidez del decreto 1719/2012 y ordenar el reintegro de los derechos de exportación abonados por aplicación de dicha norma en exceso del que quedó consentido por la exportadora** (conf. esta Sala, *in re*: "*Molinos Río de la Plata S.A. (TF 38343-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", cit. *supra*).

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 (29/11/2018; conf. cargo fs. 1 de las actuaciones SIGEA 17134-1807-2018; página 152 de la documentación incorporada digitalmente el 12/5/2025).

Expte. CAF 15.866/2025/CA1: "**VITERRA ARGENTINA S.A. (TF 28012904-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

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

El principio general en materia de costas es el que surge del artículo 68 del CPCCN, conforme al cual "[l]*a parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado. Sin embargo, el juez podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad*".

De este modo, con fundamento en el hecho objetivo de la derrota, el principio general es la imposición de las costas al vencido, y solo puede eximirse de esa responsabilidad —si hay mérito para ello— mediante un pronunciamiento expreso acerca de dichas razones, bajo pena de nulidad (CSJN, *Fallos*: 328:4504; 332:2657 y 334:396, CSJ 1490/2019/RH1, "*Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda c/ Provincia del Chaco s/ amparo*", sentencia del 30/9/2025, entre otros).

En este sentido, el principio rector consagrado en la materia encuentra su razón de ser en el hecho objetivo de la derrota (*Fallos*: 325:3467; 341:1075 y 347:2177), a través del cual se busca una reparación de los gastos necesarios efectuados por la parte que ha resultado vencedora en el pleito tendientes al reconocimiento de su derecho (esta Sala, *in re*: "*Fontana Nicastro S.A. de Contrucciones c/ EN-DNV s/ Proceso de conocimiento*", causa 37.283/2013, sentencia del 9/4/2019), de modo que quien pretenda exceptuarse de esa regla debe demostrar acabadamente las circunstancias que justificaría el apartamiento de ella, **lo que debe admitirse restrictivamente** (*Fallos*: 311:809; 317:1638; 341:1075; 343:1758, entre otros).

Así, pues, es posible reconocer excepciones a la regla del artículo 68 del CPCCN en las condiciones que se establecen en el segundo párrafo de la mentada norma, al facultarse a los jueces a eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, por decisión fundada (*Fallos*: 311:809 y

317:1640, entre otros), si se comprueba que el tema debatido en el juicio es discutible y de singular complejidad (*Fallos*: 280:176, considerando 14 de la mayoría y 17 de la disidencia) o que la cuestión es novedosa (CNFed., Sala Civil y Comercial, del 4/11/1969, *El Derecho* 33-7), de tal modo que hubiera podido generar en la parte la creencia de que su pretensión era, al menos, opinable (esta Sala, *in rebus:* "*Juárez Cubillas, Fernando c/ EN - M Justicia y otros s/ Daños y Perjuicios*", causa 39.646/2009, sentencia del 26/2/2019; *"Paglilla, Alberto Mario c/ Gesualdi Dora Mariana y otros s/ Daños y Perjuicios"*, causa 40.976/2013, sentencia del 14/6/2018; *"Morales Silvia Mónica c/ EN – PEN – AFIP – Resol 3212/11 s/ amparo ley 16.986"*, causa 30.272/2012, sentencia del 20/12/2012; y "*Fontana Nicastro S.A. de Construcciones*", cit. *supra*).

Entonces, si bien la norma otorga al juez un margen de arbitrio, sólo se debe eximir de costas sobre la base de circunstancias objetivas y muy fundadas, ya que de acordarse con laxitud, la vencida resultaría ser en verdad una parcial vencedora, al imponer a la triunfante el sacrificio patrimonial constituido por el costo de la defensa de quien se vio obligado a litigar (conf. Fenocchietto, Carlos E. y Arazi, Roland, *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado y concordado con el Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires*, 2ª edición actualizada, T. I, Buenos Aires, Astrea, 1993, p. 279). Es que al decidir cómo distribuir las costas, no puede perderse de vista que **el triunfo en el tema central alrededor del cual giró la controversia debe reflejarse en la imposición de las costas**, pues no se trata de castigar al perdedor sino de cargar al vencido las erogaciones que debió realizar su contraria (CSJN, *Fallos*: 322:1888 y sus citas; esta Sala, *in re*: "*Fontana Nicastro S.A. de Contrucciones*", ya citado. Asimismo, esta Cámara, Sala II, *in re: "Tello, Néstor Oscar c/Armada Argentina s/personal militar y civil de las FF.AA. y de Seg.",* sentencia del 26/5/2011).

En este contexto, toda vez que la pretensión de la actora ha prosperado sustancialmente, no se advierten razones para apartarse del principio objetivo de la derrota, por lo que corresponde imponer las costas de ambas instancias a la demandada en su carácter de vencida (artículo 68, primer párrafo,

Expte. CAF 15.866/2025/CA1: "**VITERRA ARGENTINA S.A. (TF 28012904-A) C/ DGA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

del CPCCN; esta Sala, *in re*: "*PBB Polisur S.R.L. (TF 22429160-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 4333/2024, sentencia del 13/9/2024).

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

1º) 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.

2º) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional.

3º) Imponer las costas de ambas instancias a la demandada, en su carácter de vencida (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.

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

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ **JORGE EDUARDO MORÁN**