Tributación nacional | Doctrina

Reafirmación del principio de reserva de ley en materia tributaria

Declaración de inconstitucionalidad de los decretos 901/2021 y 1140/2024 que fijan la alícuota de la tasa de estadística



Lucas Gutierrez

Especialista en Derecho Tributario(UBA). Docente universitario y conferencista en temas de la especialidad fiscal. Es socio en el departamento de Derecho Tributario de Lisicki Litvin & Abelovich.



Octavio H. Cejas

Abogado (UNNE). Cursó una Especialización en Derecho Tributario (UNL). Es abogado semi senior en el departamento de Derecho Tributario en Lisicki Litvin y Abelovich.



Mariano Mandri Tabernero

Abogado (UNNE). Cursó una especialización en Derecho Administrativo (UNNE). Se encuentra cursando la Maestría en Derecho Tributario (UBA). Es gerente en el departamento de Derecho Tributario en Lisicki Litvin y Abelovich.

Sumario: I. Introducción. — II. El principio de reserva de la ley tributaria: fundamento, ubicación constitucional y jurisprudencia de la Corte Suprema. — III. La problemática actual de la tasa de estadística. — IV. "El Dorado SA": la inexistencia de una ley delegante. — V. "Industria Metalúrgica Sud Americana": invalidez de la delegación sin política legislativa. — VI. Coincidencias, diferencias y cuestiones que siguen abiertas.

I. Introducción

En este artículo analizamos dos sentencias recientes —dictadas por el Juzgado Federal de Rosario N.º 2 y el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N.º 6— que reafirman la estricta aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria. En particular, examinamos la invalidez de los decretos 901/2021 y 1140/2024, mediante los cuales se mantuvo y prorrogó la alícuota del 3 % de la tasa de estadística sin una ley del Congreso que definiera la política legislativa y estableciera el límite máximo de imposición necesario para complementar la delegación general prevista en el art. 764 del Cód. Aduanero (CA).

El análisis se centrará en dos sentencias recientes: la dictada el 23 de septiembre de 2026 por el Juzgado Federal de Rosario N.º 2 en la causa "El Dorado SA c. Agencia de Recaudación y Control Aduanero s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad" (Expte. FRO 5629/2025), y la dictada el 30 de septiembre de 2026 por el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N.º 6 en "Industria Metalúrgica Sud Americana SACEI c. EN-ARCA-DGA-Dto. 901/21 1140/24 s/ Dirección General de Aduanas" (Expte. CAF 22954/2025).

En esos pronunciamientos, los juzgados federales de primera instancia declararon la inconstitucionalidad de los decretos citados mediante los cuales el Poder Ejecutivo nacional mantuvo y luego prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2027, la alícuota del 3 % de la tasa de estadística sobre las importaciones.

En ambos casos se ordenó, además, la devolución de lo abonado por encima de la alícuota del 0,5 % que regía con anterioridad (decreto 37/1998).

Para una mejor exposición, primero delimitaremos como marco teórico del artículo la aplicación del principio de reserva de ley tributaria a la luz de la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, para posteriormente presentar la situación actual de la tasa de estadística y, por último, reseñar las conclusiones a las que arriban las sentencias citadas en cada uno de los expedientes mencionados.

II. El principio de reserva de la ley tributaria: fundamento, ubicación constitucional y jurisprudencia de la Corte Suprema

El principio de reserva de ley en materia tributaria tiene sus raíces en la exigencia histórica de que los tributos sean consentidos por los representantes de quienes deben soportarlos. Como lo ha señalado reiteradamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS), no constituye una mera formalidad: su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, de modo que solo el órgano que los representa puede decidir el sacrificio patrimonial que se les impone, regla conocida en el derecho anglosajón como "no taxation without representation".

En nuestra Constitución Nacional (CN), el principio surge de un conjunto de artículos complementarios entre sí:

1. El art. 4º, que atribuye al Congreso la imposición de las contribuciones que integran el Tesoro Nacional —recordemos, en este sentido, que la Constitución Nacional emplea el término "contribuciones" para referirse a tributos—.

2. El art. 17, según el cual solo el Congreso impone esas contribuciones.

3. El art. 19, en cuanto nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, y el art. 52, que otorga a la Cámara de Diputados la iniciativa exclusiva en las leyes sobre contribuciones.

4. El art. 75, incs. 1º y 2º, que confían al Congreso legislar en materia aduanera, establecer los derechos de importación y de exportación, e imponer contribuciones directas e indirectas.

5. El art. 76, que prohíbe la delegación legislativa salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado y dentro de las bases que el Congreso establezca.

6. El art. 99, inc. 3º, que excluye expresamente la materia tributaria del ámbito de los decretos de necesidad y urgencia.

Es importante resaltar que su alcance no se limita a la creación del tributo, puesto que, según la CS, la reserva de ley comprende también la modificación de sus elementos esenciales, esto es, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554).

Sobre esa base se ha construido una línea jurisprudencial consistente que, como veremos, es citada por los fallos aquí analizados:

En "Eves Argentina SA" (Fallos: 316:2329), la CS dejó en claro que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recau-

Especial para La Ley. Derechos reservados (ley 11.723).

dos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones.

En "Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía" (Fallos: 318:1154), el Tribunal cimero invalidó los decretos de necesidad y urgencia que habían extendido el impuesto previsto por la ley de fomento de la cinematografía a la venta y locación de videos, sosteniendo que la materia tributaria constituye un valladar infranqueable para el Poder Ejecutivo que no cede ni siquiera invocando razones de emergencia.

En "Selcro SA c. Jefatura de Gabinete de Ministros" (Fallos: 326:4251), declaró inválida la norma legal que autorizaba al Jefe de Gabinete a fijar el valor de las tasas sin establecer pauta alguna, y precisó que el art. 76 de la CN no habilita al Congreso a delegar la determinación de los elementos esenciales de un tributo de manera abierta.

Finalmente, en "Camaronera Patagónica SA c. Ministerio de Economía y otros s/ amparo" (Fallos: 337:388), la CS aplicó estos principios a los tributos aduaneros. Allí sostuvo que la reserva de ley tampoco cede cuando se actúa mediante el mecanismo de delegación previsto en el art. 76 de la CN, aunque admitió que, atento a la peculiar naturaleza de los derechos aduaneros, el Congreso puede atribuir al Poder Ejecutivo facultades circunscriptas exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria —elevar o disminuir alícuotas— siempre que se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa. Como el CA no preveía la alícuota aplicable ni baremos máximos y mínimos, declaró la invalidez de la resolución que fijó los derechos de exportación, aunque limitada al período anterior a la entrada en vigor de la ley 25.645, que otorgó rango legal a su contenido.

"Camaronera Patagónica" proyecta así dos premisas centrales para el caso de la tasa de estadística: la primera, que una delegación legislativa para fijar alícuotas es inválida si carece de pautas mínimas y máximas; y la segunda, que el dictado de una ley posterior no convalida el contenido del decreto con efectos retroactivos, pues rige únicamente hacia el futuro.

III. La problemática actual de la tasa de estadística

Delimitado el marco teórico, nos abocaremos al desarrollo del marco fáctico de las sentencias reseñadas, para lo cual describiremos la estructura legal de la tasa de estadística.

Dicha tasa, regulada en los arts. 762 a 766 del CA (ley 22.415), está dentro de la Sección IX dedicada a los "Tributos regidos por la legislación aduanera". El art. 762 dispone que la importación o la exportación respecto de la cual se prestare con carácter general un servicio estadístico podrá estar gravada con una tasa *ad valorem* por tal concepto; el art. 763 fija como base imponible el valor en aduana de la mercadería; y el art. 764 se limita a establecer que el Poder Ejecutivo nacional "queda facultado para modificar la alícuota de la tasa de estadística que se fijare", sin indicar mínimos, máximos ni pauta alguna para el ejercicio de esa atribución.

Su evolución normativa explica la controversia planteada en estos casos. En primer lugar, la ley 23.664 estableció la tasa sobre las operaciones de importación y exportación y facultó al Poder Ejecutivo a modificar su alícuota. Luego de sucesivas modificaciones, y tras el informe de la Organización Mundial del Comercio, adoptado en 1998, que consideró que una tasa *ad valorem* de esta magnitud no se limitaba al costo aproximado del servicio prestado, el decreto 37/1998 redujo la alícuota al 0,5 % y el decreto 108/1999 fijó montos máximos a percibir. Ese esquema se mantuvo, sin variaciones, durante más de dos décadas.

Ahora bien, el decreto 332/2019 elevó la alícuota al 2,5 % hasta el 31 de diciembre de 2019. Inmediatamente después, la ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva (art. 49) la fijó en el 3 % hasta el 31 de diciembre de 2020 para las destinaciones definitivas de importación para consumo —con excepción de las operaciones amparadas en acuerdos preferenciales y de la mercadería originaria del MERCOSUR—, plazo que la ley 27.591 extendió hasta el 31 de diciembre de 2021. El decreto 99/2019, reglamentario de la ley 27.541, fijó los topes máximos aplicables.

Vencido ese plazo legal, el Poder Ejecutivo dictó el decreto 901/2021, que mantuvo la alícuota del 3 % hasta el 31 de diciembre de 2024, y luego el decreto 1140/2024, que la prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2027, con una escala de montos máximos (USD 180, USD 3.000, USD 30.000 y USD 150.000, según la base imponible) y manteniendo la suspensión —no la derogación— de los decretos 37/1998 y 108/1999. Ambos decretos invocaron como fundamento el art. 99, inc. 1º, de la CN y el art. 764 del CA.

Así, el agravio constitucional al principio de reserva de ley puede enunciarse de la siguiente manera: *desde el 1º de enero de 2022 la alícuota del 3 % no se apoya en ninguna ley del Congreso*, sino exclusivamente en decretos del Poder Ejecutivo dictados al amparo de una delegación genérica, carente de bases y de límites. La única norma de rango legal que fijó ese porcentaje —la ley 27.541 y su prórroga— tuvo un plazo de vigencia expreso que se encuentra agotado. De allí que, en las dos causas que motivan este comentario, las actoras plantearon que la alícuota del 3 % de la tasa de estadística que cobra la Aduana viola el principio de reserva de ley en materia tributaria.

El mismo agravio se planteó, en otros casos, contra la alícuota de la tasa de estadística anterior a la ley 27.541. En efecto, el decreto 332/2019 ya había sido declarado inconstitucional en algunos pronunciamientos del fuero contencioso administrativo federal, entre los que se destaca el caso "Dass Argentina SRL c. EN-DGA s/ proceso de conocimiento", confirmado por la sala I de la Cámara del fuero el 18 de febrero de 2025 y que actualmente se encuentra a estudio de la CS en virtud del recurso extraordinario interpuesto por el Fisco nacional.

Las sentencias que aquí se comentan pivotean sobre los cimientos del precedente "Dass" para examinar la legalidad de los decretos que, una vez vencida la ley 27.541, sostuvieron la alícuota del 3 %.

Además de la violación al principio de reserva de ley, en las causas que aquí comentamos las actoras también cuestionaron la razonabilidad del monto de la tasa de estadística. Es que, por tratarse de una tasa, su cuantía debería guardar una relación razonable con el costo del servicio que pretende retribuir; sin embargo, los decretos no exponen ninguna variación en ese costo que justifique multiplicar por seis la alícuota histórica, y la Resolución General Conjunta 5651/2025 eliminó el Sistema Estadístico de Importaciones (SEDI) por considerar innecesario seguir recabando esa información anticipada.

Por eso, la doctrina ha señalado que, por sus efectos y su posibilidad de traslación, la tasa de estadística opera con efectos equivalentes a un derecho de importación **(1)**. No obstante, ninguna de las sentencias se pronunció expresamente sobre este aspecto.

IV. "El Dorado SA": la inexistencia de una ley delegante

En el primero de los fallos comentados, El Dorado SA promovió una acción declarativa de inconstitucionalidad contra la ARCA-DGA respecto de los decretos 901/2021 y 1140/2024, y solicitó la devolución de $ 87.140.336,13 abonados por ese concepto en despachos oficializados entre los años 2022 y 2024.

En su defensa, la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) opuso la falta de habilitación de la instancia respecto de la repetición, sostuvo que el tributo es una tasa y no un impuesto adicional a las importaciones, que la eliminación del SEDI no implicaba la de la tasa y que, al haber sido el 3 % fijado por el Congreso mediante la ley 27.541, el planteo devenía abstracto.

En su sentencia, la jueza de primera instancia abordó en primer término la validez de los decretos y concluyó que ni los arts. 764 y 765 del CA establecen los elementos esenciales del tributo, ni las leyes 27.541 y 27.591 habilitan su prórroga: estas últimas tuvieron vencimientos definitivos y no contenían delegación alguna que autorizara al Poder Ejecutivo a dictar los decretos impugnados. A partir de ello, descartó que pudieran sostenerse como reglamentos de ejecución (art. 99, inc. 2º, CN) y, aun encuadrándolos como normas delegadas, constató que no existía una ley formal que hubiera otorgado rango legal a la alícuota así establecida, a diferencia de lo ocurrido con la ley 25.645 en "Camaronera Patagónica".

En cuanto a la repetición, rechazó la defensa de falta de habilitación de la instancia por entender que obligar al contribuyente a iniciar un nuevo procedimiento, una vez declarada la inconstitucionalidad, resulta contrario a los principios de economía procesal y tutela judicial efectiva.

Por ello, ordenó el reintegro de las sumas abonadas en exceso de la alícuota del 0,5 % que regía conforme al marco normativo de origen, con intereses a la tasa fijada por el Ministerio de Economía para las repeticiones (Resolución 3/2024 y sus modificatorias).

V. "Industria Metalúrgica Sud Americana": invalidez de la delegación sin política legislativa

En el otro precedente, Industria Metalúrgica Sud Americana promovió igual acción contra la ARCA-DGA y reclamó la devolución de USD 489.460,06 ($ 223.554.110,19) abonados en más de 350 despachos oficializados entre los años 2022 y 2025.

---

(1) ALSINA - BARREIRA - BASALDÚA - COTTER MOINE - ALBARRACÍN, "Código Aduanero Comentado", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2011, Tomo II, ps. 802 y 803, citado en la sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo Federal N.º 6.

Por sentencia del 9 de diciembre de 2025, el juzgado limitó su competencia a las operaciones registradas ante la Aduana de Buenos Aires y rechazó la excepción de falta de habilitación de la instancia; la causa fue declarada de puro derecho.

El juez Enrique V. Lavié Pico, de conformidad con lo dictaminado por el fiscal federal, evaluó en primer lugar la naturaleza tributaria de la tasa de estadística, con cita de la caracterización de la tasa como especie del género tributo (Fallos: 323:3770) y de su ubicación sistemática en el CA. Sobre esa base, aplicó la doctrina de "Camaronera Patagónica" y encuadró los decretos como ejercicio de facultades delegadas por el art. 764 del CA en los términos del art. 76 del CN, siguiendo el criterio de la Sala V en "Gut Metal SRL" (sentencia del 5 de mayo de 2022).

El núcleo del decisorio radica en que el CA, al delegar la determinación de la alícuota, no estableció cuáles serían los montos máximos y mínimos para fijarla en función del costo del servicio, de modo que su determinación quedó completamente librada al arbitrio del Poder Ejecutivo. El juez reseñó, además, la serie de pronunciamientos del fuero sobre el decreto 332/2019 ("Dass Argentina", "DAK Americas", "Dass Eldorado", "Rame Trade" y "Dass Suárez") y la sentencia del Juzgado N.º 10 en "Floki SA", que ya había alcanzado al decreto 901/2021.

En cuanto a la repetición, la limitó a los despachos acompañados con la demanda y oficializados ante la Aduana de Buenos Aires, por las sumas abonadas en exceso del 0,5 %. Ordenó su devolución en pesos —moneda en que se efectuaron los pagos—, aplicando la doctrina de la CS en "Cencosud SA" (sentencia del 15 de mayo de 2014) y el art. 809 del CA, con intereses conforme a los arts. 811 y 812 del CA desde la fecha de interposición de la demanda, a la tasa de la Res. ME 3/2024 y sus modificatorias (Res. 199/2025 y 823/2025).

VI. Coincidencias, diferencias y cuestiones que siguen abiertas

Aunque con matices en sus consideraciones, ambas sentencias llegan a la misma solución. En "El Dorado" la sentencia hace énfasis en la *inexistencia de una ley delegante* que respalde los decretos —ni el CA ni la ley 27.541 lo son—, y en "IMSA" el fallo de primera instancia reconoce la existencia de una delegación en el art. 764 del CA, pero la considera *constitucionalmente insuficiente* por carecer de pautas y límites.

Las dos coinciden también en desactivar el principal argumento fiscal, esto es, que la alícuota del 3 % fue fijada por el Congreso. La ley 27.541 tuvo un plazo de vigencia expreso, agotado el 31 de diciembre de 2021, y ninguna ley posterior ratificó los decretos, de modo que no se verifica la hipótesis de la ley 25.645 que en "Camaronera Patagónica" limitó temporalmente los efectos de la invalidez.

Ahora bien, existen al menos tres aspectos que, en nuestra opinión, serán determinantes cuando la CS se pronuncie en la causa "Dass Argentina" anteriormente citada:

1. *La alícuota residual del 0,5 %.* Ambos tribunales ordenaron devolver lo abonado en exceso de ese porcentaje, por ser el que regía con anterioridad, tal como lo ordenó el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N.º 12 en la causa de "Dass Argentina" (sentencia del 26 de diciembre de 2023), lo que fue confirmado por la Sala I de la Cámara Contenciosa Administrativa.

Sin embargo, esa alícuota también fue fijada por decreto (37/1998), al amparo de la misma delegación del art. 764 que una de las sentencias consideró inválida, y los decretos 37/1998 y 108/1999 se encuentran suspendidos, no derogados. Ninguna de las sentencias explica por qué ese porcentaje conserva sustento legal.

2. *El argumento de la ley 23.664.* En "Dass Argentina" se registró una disidencia (voto de la jueza Do Pico, actualmente jubilada) que sostuvo que desde el año 1989 existía una ley formal que establecía una alícuota más gravosa que la cuestionada, que les otorgaría sustento a estos decretos. Señalamos nosotros que ninguno de los decretos cuestionados en los antecedentes judiciales aquí reseñados invoca dicha ley en sus considerandos como sustento de su dictado.

3. *La razonabilidad de la cuantía.* Ninguna de las sentencias se expidió sobre la desproporción entre la alícuota y el monto resultante y el costo del servicio estadístico.

Por último, desde una perspectiva procesal, ambas decisiones confirman que la acción declarativa de inconstitucionalidad, acompañada de la pretensión de repetición, es una vía idónea sin necesidad de reclamo administrativo previo. No obstante, los intereses corren recién desde la interposición de la demanda (art. 811, CA) y a la tasa fijada por el Ministerio de Economía.

Destacamos la importancia de estos pronunciamientos, en cuanto ratifican al principio de reserva de ley como un valladar inconmovible al ejercicio del poder tributario del Estado, según el cual ninguna carga tributaria puede ser establecida sin una ley formal que la autorice y que establezca todos sus aspectos esenciales.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/2935/2026