República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-41838904-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Abril de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2024-18934629- -APN-SGASAD#TFN; "ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados **"ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** expediente N° EX-2024-18934629- -APN-SGASAD#TFN**.**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, mediante RE-2024-18934043-APN-SGASAD#TFN se presenta, por apoderado, la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución (AD SALO) Nro. RESOL-2023-724-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas n° 17134-113-2023, por la cual se resolvió no hacer lugar al pedido de devolución de derechos de exportación, abonados por aplicación del Decreto 131/2022, realizado por la recurrente respecto de la operación documentada mediante el permiso de embarque n.° 22 057 EC01 007582 R. Se refiere al precedente "Camaronera" de la C.S.J.N., la inconstitucionalidad del Decreto 131/2022, que estableció las alícuotas aplicables para la liquidación de los derechos de exportación correspondientes a la exportación detallada en violación al principio de legalidad en materia tributa y a la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada. Realiza concideraciones respecto de los antecedentes de la causa, las alícuotas de derechos de exportación establecidas en el decreto delegado 790/2020, la DVJE involucrada -22001DJVE004263R-, el principio de legalidad en la materia tributaria, el control de convencionalidad y la tasa de interés. Realiza planteo de nulidad de la resolución apeladada. Cita extensa jurisprudencia y doctrina, ofrece prueba y solicita se revoque la resolución aduanera apelada, con costas al

Fisco.

II.- Que, mediante IF-2024-54413500-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal en oportunidad de contestar el traslado que le fuera conferido y acompaña las actuaciones administrativas objeto de la causa. Realiza una negativa genérica de las afirmaciones de hecho y derecho vertidas por la contraria. Se refiere al Decreto 131/2022 y sus antecedentes, lo normado por el artículo 1164 del C.A, el precedente “Camaronera Patagónica S.A.” y el precedente “Cencosud” del la CSJN, el fallo plenario “Petroquímica”. Realiza consideraciones respecto del planteo de la tasa de interés. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas a la demandante.

III.- Que, mediante PV-2024-55005817-APN-VOCXVII#TFN, se declaró la causa de puro derecho y en consecuencia, mediante PV-2024-117674158-APN-VOCXVII#TFN, se elevaron los autos al conocimiento e intervención de la Sala “F”. Finalmente, mediante IF-2025-28158162-APN-TFN#MEC, quedó la causa en estado de dictar sentencia.

IV.- Que, de la compulsa del expediente administrativo n° 17134-113-2023, resulta que el mismo comenzó con la repetición de la suma de $148.470,12 iniciada por la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. respecto de lo abonado en concepto de derecho de exportación, por aplicación del Decreto 131/2022, en relación a la operación documentada mediante el permiso de embarque n.° 22 057 EC01 007582 R. A fs. 24 se agrega el sobre contenedor de la destinacón involucrada. A fs. 26 se agrega el informe técnico. A fs. 27 se deja constancia de que la firma no registraba pagos en concepto de derechos de exportación en relación a la operación referida, a cuyo efecto se agrega la impresión de pantalla -conf. fs. 28-. A fs. 32, se procede a rectificar el informe de fs. 26, dejando asentado que los derechos de exportación fueron abonados conforme lo establecido en el Decreto 131/222, en forma anticipada en 22001DVJE004263R mediante 22001LMAN071168B. A fs. 33/34, se dicta la resolución apelada en autos.

V.- Que, en las condiciones indicadas, corresponde a este Tribunal resolver si la resolución apelada en autos, mediante la cual se denegó el pedido de devolución, es ajustada a derecho.

Tal como se señaló, la aquí recurrente peticionó, en instancia administrativa, la devolución de lo abonado en concepto de derecho de exportación, por aplicación del Decreto 131/2022, en relación a la operación documentada mediante el permiso de embarque n.° 22 057 EC01 007582 R.

El fundamento central del servicio aduanero para denegar la devolución radicó en que, a criterio del administración, la devolución procede cuando los tributos fuero ningresados a rentas generales y, atento a que no se registraron pagos en concepto de derechos de exportación respecto de la destinación involucrada, no correspondía hacer lugar a lo peticionado.

En este orden, a fs. 24 de las act. adm., obra el sobre contenedor de la destinación 22 057 EC01 007582 R -involucrada en autos-, oficializada en fecha 20/07/2022.

En el apartado “Documentos a Presentar” del cuerpo de la destinación surge que la operación se encontraba amparada por la Declaración Jurada de Venta al Exterior n° 22001DVJE004263R.

La DVJE mencionada se encontraba agregada en el sobre contenedor obrante en las actuaciones administrativas.

En este sentido, visto lo señalado por la propia administración a fs. 32, rectificando el informe de fs. 26, por cuanto dejó asentado que los derechos de exportación fueron abonados conforme lo establecido en el Decreto 131/222, en forma anticipada en 22001DVJE004263R mediante 22001LMAN071168B, y teniendo en consideración el comprobante de pago -VEP n° 970305959- acompañado, de cuyo cuerpo resulta que la firma abonó derechos de exportación respecto de un 90% de la mercadería involucrada en la DJVE n° 22001DVJE004263R, liquidación n° 22001LMAN071168B, corresponde rechazar el fundamento empleado por la instancia administrativa y, en consecuencia, analizar la procedencia de la repetición incoada por la aquí recurrente.

VI.- Resuelto lo precedente y previo seguír con el análisis del caso, cabe dejar sentado que un nuevo exámen de la cuestión me persuade a exponer que, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 151 de la Ley 11.683 y la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, corresponde revisar mi posición –sentada en no pocos casos- a la luz de los principios generales del derecho, como estamentos rectores del sistema de justicia, que me conminan a evaluar la suerte de conflicto moral y ético que subyace en mi sentir jurígeno, nutrido de la conclusión arribada por la frágil mayoría que engendró la doctrina plenaria “Petroquímica Comodoro Rivadavia”, la respuesta en espejo de las Salas que conforman el Tribunal de alzada y, basalmente, lo que considero extremadamente injusto para el particular contribuyente y para el Estado en general por esta suerte de brida jurídica que asfixia la coherencia del sentido común de quien suscribe.

Sin incurrir en falsas declamaciones, la construcción del camino hacia la decisión que implica poner un punto final al proceso no debe percibírsela sesgada del tramo que habrá de darle la contundencia que sólo la cosa juzgada puede otorgarle a un pronunciamiento jurisdiccional como el que aquí se intenta.

Por ello, visto que el plenario de mención sólo se ha expedido en el marco de un **procedimiento de repetición de derechos de exportación a la luz de lo dispuesto por el Poder Ejecutivo nacional mediante el Decreto 793/2018** y sin perjuicio de la aplicación extensiva que se le ha dado al acuerdo, calzando la decisión con razonabilidad y coherencia, el camino que propongo transitar no es extraño al recorrido por las cinco salas de la Cámara Nacional en lo Contencioso y Administrativo Federal que, de manera uniforme y sistemática, revoca lo decidido en esta instancia por imperio de la doctrina cimera en “Camaronera Patagónica” (fallos 337:388) .

VII.- Sentado ello, cabe hacer referencia a la norma cuya validéz cuestiona la recurrente y a raíz de la cual se le exigió -fijando aumento de la alícuota- a la exportadora el pago de los derechos de exportación cuya devolución se peticionó a la Aduana.

Mediante el Decreto 131/2022 se decidió suspender, hasta el 31 de diciembre de 2022, inclusive, para las mercaderías alcanzadas por las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (N.C.M.) comprendidas en el Decreto N° 790 del 4 de octubre de 2020 las alícuotas del derecho de exportación allí establecidas y actualmente exigibles -desde un 28% (octubre 2020) hasta un 31% (enero 2021)-, resultando de aplicación desde la entrada en vigencia del presente decreto y hasta aquella fecha, inclusive, las fijadas para las referidas mercaderías en el Decreto N° 230 del 4 de marzo de 2020.

Asimismo, conforme el art. 2° de la norma, se decidió mantener vigentes las alícuotas del derecho de exportación actualmente exigibles, modificadas de conformidad a lo dispuesto por los Decretos Nros. 1060 del 30 de diciembre de 2020 y 851 del 14 de diciembre de 2021, para las mercaderías alcanzadas por las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (N.C.M.) 1208.10.00, 2309.90.10, 2309.90.60 y 2309.90.90, según corresponda.

Conforme lo previsto en el art. 4° del decreto, el mismo entraba en vigencia el día de su publicación en el BOLETÍN OFICIAL, esto es, en fecha 19/03/2022.

En este orden, se estableció para la mercadería ubicada en la P.A. 2304.00.10 una alícuota en concepto de derechos de exportación de un 33%, fijada oportunamente mediante el Decreto 230/2020.

Así las cosas, la firma exportadora debió abonar, en relación a la operación involucrada -exportación de mercaderías ubicadas en la P.A. 2304.00.10.100B-, la alícuota mencionada y, al entender que no correspondía la modificación realizada por el Decreto 131/2022, conforme los fundamentos esgrimidos ante el servicio aduanero, consideró ilegitimo el aumento de la alicuota y solicitó la repetición.

Ahora bien, conforme lo señala la norma cuestionada, la Ley Nº 26.122 regula el trámite y los alcances de la intervención del HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN respecto de los decretos dictados por el PODER EJECUTIVO NACIONAL, en virtud de lo dispuesto por el artículo 76 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL.

La citada ley determinó que la COMISIÓN BICAMERAL PERMANENTE del HONORABLE CONGRESO DE LA NACIÓN tiene competencia para pronunciarse respecto de la validez o invalidez de los decretos de delegación legislativa.

Por su parte, el artículo 22 de la Ley Nº 26.122 dispone que las Cámaras se pronuncien mediante sendas resoluciones y que el rechazo o aprobación de los decretos deberá ser expreso, conforme lo establecido en el artículo 82 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL.

Cabe recordar que la Corte Suprema en la causa "Camaronera Patagónica" (2014) ha dejado en claro que la naturaleza tributaria de los derechos de exportación fue reconocida desde hace mucho tiempo y quedó expuesta con total nitidez durante los debates de la Convención Nacional Constituyente ad hoc de 1860.

En este sentido, la Carta Magna fijó, tanto en el artículo 4°, como en los artículos 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos.

El Máximo Tribunal se ha expedido en reiteradas oportunidades, en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia, afirmando que la materia tributaria supone una limitación constitución infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada (Fallos: 318:1154; 319:3400; y 323:3770, entre otros).

El constituyente de 1994, al redactar el actual inc. 3° del artículo 99 de nuestra Ley Fundamental, mantuvo la restricción de crear los tributos con fundamento en naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411).

La limitación que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución.

La C.S.J.N. dejó en claro que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (Fallos: 326:4251).

Nuestro Máximo Tribunal, en relación a las premisas hasta aquí señaladas, se ocupó de dar una respuesta contunde y vigente a la fecha, concluyendo en el análisis del caso que había llegado a su consideración que el Congreso de la Nación -órgano encargado de establecer los tributos- no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de parámetros mínimos y máximos para la fijación de los derechos de exportación. En consecuencia, el silencio del referido cuerpo legislativo respecto de la alícuota mínima y máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación aplicable a los productos analizados en aquella oportunidad, sella la suerte respecto de la constitucionalidad y validez de la resolución impugnada en tanto dejó librado al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional uno de los aspectos estructurales del tributo.

Aclarado lo precedente y bajo el estándar constitucional del considerando 11 del fallo “Camaronera”, se advierte que la norma analizada en la presente causa, Decreto 131/2022, no cuenta, a la fecha del dictado del presente resolutorio, con la intervención de las dos cámaras del Congreso, ello a efectos de adquirir validez y vigencia constitucional.

Bajo esta perspectiva, la alícuota establecida por el Decreto 131/2022 debe invalidarse, por su naturaleza materialmente legislativa y como norma emanada del PEN sin 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.

En consecuencia, **VOTO POR:**

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable del Decreto 131/2022 (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución).

2.- Revocar la Resolución (AD SALO) Nro. RESOL-2023-724-E-AFIP ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas n° 17134-113-2023.

3.- Imponer las costas a la Aduana.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse “brevitatis causae” a la descripción realizada por el Vocal preopinante.

II.- Que, sentado ello, cabe destacar el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que “...Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario...” (el subrayado me pertenece).

III.- Que, bajo tales premisas, corresponde destacar que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”, la competencia aduanera de este Tribunal Fiscal por mayoría -el suscripto no participó del referido Acuerdo por encontrarse en uso de licencia- acordó fijar la siguiente doctrina legal: “ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467”.

IV.- Que, por ende, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el suscripto in re “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA” (EX-2020-24711043- -APN-SGASAD#TFN), del 22 de diciembre de 2021 y “Bunge Argentina S.A” (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la litis resulta plenamente aplicable la posición legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, en tanto la operatoria dispuesta por la normativa impugnada en autos, que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas resulta similar, mutatis mutandi, a aquella establecida en el Decreto Nro. 793/2018, cuya validez ha sido expresamente receptada en la doctrina plenaria de referencia, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada en autos, en cuanto dispuson rechazar el pedido de repetición de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, en relación a las destinaciones involucradas en autos.

V.- Que atento a que se resuelve en base a una decisión Plenaria de este Tribunal y a la complejidad de la cuestión debatida en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, corresponde imponer las costas por su orden.

Por ello, **VOTO** por:

1.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

ASÍ LO VOTO.-

El Dr. Segura dijo:

Sin perjuicio de mi criterio respecto de las costas, en el sentido de que deben imponerse a la actora dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164), teniendo en cuenta el modo en que deciden los otros Vocales respecto de las costas, a los estrictos fines de formar mayoría y por razones de celeridad y economía procesal, adhiero al voto del Dr. Garbarino.

ASÍ LO VOTO.-

Por lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2. Costas por su orden.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Títular de la Vocalía de la 17a Nominación), Pablo A. Garbarino (Vocal Títular de la Vocalía de la 16a Nominación) y Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación).

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.22 15:38:59 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.22 17:51:02 -03:00

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.22 19:23:24 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.22 19:23:25 -03:00