República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-52661009-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Mayo de 2026

Referencia: "RAIZEN ARGENTINA S.A.U c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", Expediente N° EX-2025-106462952-APN-SGASAD#TFN; Sentencia

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, para dictar sentencia en los autos caratulados *"**RAIZEN ARGENTINA S.A.U** c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación", Expediente N° **EX-2025-106462952-APN-SGASAD#TFN***.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.-. Que se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. RESOL-2022-516-E-AFIP-DIABSA #SDGOAM, dictada por el Sr. Director (int.) de la Dirección Aduana de Buenos Aires en fecha 21 de diciembre de 2022 en las Actuaciones SIGEA nro. 12042-20-2021, y notificada a su parte el 4 de septiembre de 2025 mediante SICNEA 25001NOTI198627 J072689X, en cuanto deniega la devolución de tributos abonados indebidamente al servicio aduanero en concepto de derechos de exportación, correspondientes a los Permisos de Embarque N° 20 001 ES02 000001 A y 20 001 EC08 000029 A que totalizan un monto de $6.566.362,19 (pesos SEIS MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y SEIS MIL TRESCIENTOS SESENTA Y DOS CON DIECINUEVE CENTAVOS), con más sus intereses hasta la fecha de su efectivo pago.

Pone de manifiesto que la presente repetición se funda en la ilegal e ilegítima aplicación de una alícuota de derechos de exportación del 12% en su exportación de hidrocarburos, con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 27.541 y en clara violación a lo dispuesto en su artículo 52 que establece que: "Las alícuotas de los derechos de exportación para hidrocarburos y minería no podrán superar el ocho por ciento (8%) del valor imponible o del precio oficial FOB".

Por ende, señala que el accionar de la Dirección General de Aduana es manifiestamente ilegal, por estar en abierta contradicción con la prohibición legal de aplicar un impuesto en exceso del 8% del valor imponible o del precio FOB y afectar derechos y garantías constitucionales, ocasionando un grave perjuicio a su parte y un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco.

En consecuencia, aclara que las sumas cuya repetición aquí se solicitan corresponden a una alícuota del 4% de derechos de exportación ad valorem indebidamente abonados y que son la diferencia entre la alícuota del 12%

efectivamente aplicada en virtud de lo establecido por el Decreto Nro. 793/2018 y el límite legal del 8% que no debió excederse.

No obstante, aclara expresamente que no impugna la totalidad de lo estipulado en el Decreto N° 793/18, sino únicamente la aplicación de la alícuota del 12% de derechos de exportación a los hidrocarburos, en exceso del referido 8%.

Sostiene que la referida normativa es manifiestamente inconstitucional, como así también que le causa un perjuicio económico, afectando derechos y principios constitucionales como el de propiedad (art. 17 C.N.), legalidad (art.19 C.N.) y razonabilidad (art. 28 C.N.), supremacía constitucional (art. 31 C.N.), entre otros.

Se agravia de los fundamentos vertidos en la resolución apelada, afirmando que no hay dudas que corresponde al servicio aduanero acceder a lo solicitado, pese a ser éste el organismo de aplicación de la norma, habida cuenta que la Aduana ha considerado en reiteradas oportunidades que las acciones interpuestas en tal sentido son impugnaciones directas a un acto de alcance general por lo que, a su entender, la impugnación del Decreto N° 793/18 debió haber sido interpuesta ante su organismo emisor (el Poder Ejecutivo Nacional) y no ante el organismo encargado de aplicar la norma. Por este simple, motivo es que se opone la competencia del servicio aduanero para entender en la presente cuestión, lo que resulta desde ya inadmisible, pues el servicio aduanero pasa por alto que las acciones interpuestas en la especie no son impugnaciones directas a un acto administrativo de alcance general, sino repeticiones de los importes abonados en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera, en los términos establecidos por el artículo 809 y siguientes; y 1068 y siguientes del Código Aduanero y de la Resolución General AFIP N° 2365/2007.

Afirma la competencia de este Tribunal Fiscal para declarar la inconstitucionalidad planteada en el caso de autos, y en consecuencia, hacer lugar a la repetición aquí solicitada, al encontrarse obligada a realizar el control de convencionalidad, que no puede prescindir del control de constitucionalidad. Ello, por aplicación de tratados internacionales de jerarquía constitucional (vgr. Convención Americana de Derechos Humanos), de jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y en defensa del principio de tutela judicial efectiva.
Hace referencia a los antecedentes normativos aplicables al caso, concluyendo en que el límite fijado por el sexto párrafo del artículo 52 de la Ley 27.541 es plenamente operativo y, en consecuencia, la alícuota del 12% establecida por el Decreto 793/18 quedó automáticamente reducida al 8% a partir de la entrada en vigencia de la mencionada ley. En tal sentido, expresa que no sería adecuado interpretar que la ratificación de dos decretos que fijan los derechos de exportación aplicables a todo el universo de mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur (Decretos Nros. 793/18 y 37/2019) y que, por defecto, aplican a los hidrocarburos la alícuota general del 12% (ya que la norma ni siquiera los menciona y aplican de modo automático), pueda prevalecer sobre la explícita disposición del legislador de fijarles un límite máximo del 8%, por lo que los derechos de exportación establecidos en los dos decretos mencionados, si bien continúan vigentes, han quedado limitados, en el caso de los hidrocarburos, al 8% de la base imponible, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 27.541; así como lo entendiera el Poder Ejecutivo, que dictó el Decreto 488/20 y así cumplió final y tardíamente (demora de 5 meses aprox.) con la prohibición legal.

Cita jurisprudencia, hace reserva de plantear el caso federal y solicita se revoque la resolución apelada en autos y se haga lugar a la repetición solicitada, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que corrido el traslado de ley, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y ofrece las actuaciones administrativas vinculadas a la causa. Realiza una negativa genérica. Sostiene íntegramente los

argumentos obrantes en los informes técnicos y los actos administrativos atacados por la actora en este proceso. Describe los hechos del caso. Reseña los antecedentes normativos destacando que los derechos de exportación objeto del presente litigio fueron creados por la Ley 25.561, sancionada el 6 de enero de 2002 en la que, conforme su artículo 1, se declaró con arreglo al artículo 76 de la Constitución Nacional, la emergencia pública en materia social, económica, administrativa, financiera y cambiaria. Expresa que la ley de referencia luego fue prorrogada mediante las leyes nros. 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (B0: 22.12.2009); 26.729 (B0: 28.12.2011); 26.896 (B0: 22.10.13), 27.200 (BO: 04.11.15) y 27.345 (BO: 23/12/2016), que prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2019 la vigencia de la Ley N° 25.561. Y que en lo que respecta concretamente a los derechos de exportación de hidrocarburos, la ley N° 25.561 también se prorrogó mediante las leyes nros. 26.217 y 26.732. Por lo tanto, enfatiza que el Congreso de la Nación, ejerciendo sus propias potestades constitucionales legislativas e invocando además el artículo 76 de la Constitución Nacional, creó un derecho de exportación sobre hidrocarburos -el cual se encuentra legislado en todos sus aspectos sustanciales por las normas del Código Aduanero sobre derechos de exportación (artículos 724 a 760 y concordantes)- por un plazo de cinco años. Asimismo, delegó en el Poder Ejecutivo Nacional, por un plazo también de cinco años, las facultades para establecer las alícuotas correspondiente al derecho de exportación creado; siendo dicha legislación debidamente prorrogada. En tal sentido, arguye que desde su creación y mediante sus sucesivas prórrogas existió una indubitable y clara voluntad del Congreso de la Nación respecto de gravar con derechos de exportación las operaciones de exportación como las aquí debatidas, ello en el marco de la emergencia y la política cambiaria definida por los artículos 1, 2 y 6 de la misma ley N° 25.561, que como ya dijera, en su artículo 1, invoca el artículo 76 de la Constitución Nacional. Pone de manifiesto que lo derechos de exportación que la actora pretende repetir, son respecto a Hidrocarburos, tema ajeno al precedente “Camaronera Patagónica S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuya aplicación la recurrente pretende en la litis, lo cual surge de las propias palabras del Alto Tribunal, en el Considerando 9, quinto párrafo de la citada sentencia. En efecto, a su juicio la CSJN consideró inadmisible la normativa reseñada durante el período en que no contó con la ratificación del Congreso de la Nación, pero la reconoció como válida a posteriori de la ratificación efectuada, por cuanto a partir de allí existió una voluntad por parte del legislador lo suficientemente clara como para darle entidad legal idónea y poseer validez en los términos establecidos por el artículo 76 de la Constitución Nacional. Por ello, en “Camaronera” la Corte sostiene la validez del artículo 755 del Código Aduanero, de la misma manera que dicta un fallo en el que fija las pautas que viabilizarían en su consideración la delegación legislativa reglamentaria (artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional) para el caso de los derechos de exportación. De cualquier manera, estima que resulta indiferente si la fijación de la alícuota establecida por la Resolución MeyP 394/2007 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 invocado por la empresa actora, pues el Alto Tribunal falló en contra de la validez de la Resolución 11/02 desde su entrada en vigencia (05/03/2002) y hasta el dictado de la ley 25.645 (24/08/2002). Sin embargo, también entendió que dicha Resolución 11/02 integraba la legislación delegada aprobada por la ley N° 25.645 y por ello consideró convalidada la resolución ministerial “en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia”. En definitiva, la Corte invalidó parcialmente y hacia el pasado la norma ministerial por considerarla carente de respaldo legal y la convalidó desde la aprobación legislativa hacia el futuro. Afirma la incompetencia del Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad articulada en autos. En subsidio, desconoce los montos reclamados y solicito la aplicación de la doctrina emanada del fallo “Cencosud S.A.” (CSJN) del 15 de mayo de 2014. Asimismo, y solo ante el hipotético caso de que este Tribunal considere procedente la repetición pretendida, entiende que resultaría de aplicación lo previsto por los artículos 811 y 812 de la ley 22.415, los cuales disponen que en los supuestos en que se reclamare la devolución de importes pagados en concepto de tributos, los intereses se devengarán desde la fecha de la presentación del escrito por el cual se

reclamare la repetición, siendo de aplicación a tales casos la tasa de interés que fijare la autoridad correspondiente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 794 del citado cuerpo legal. Cita frondosa jurisprudencia en sustento a su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, de la compulsa de las referidas actuaciones administrativas vinculadas a la causa sometida a examen del Tribunal (SIGEA 12042-20-2021), resulta que el procedimiento de repetición iniciado por la firma actora, correspondiente a las operaciones de exportación documentadas mediante las Destinaciones Nros. 20 001 ES02 000001 A y 20 001 EC08 000029 A, concluyó con el dictado de la Resolución Nro. RESOL-2022-516-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, suscripta por el Sr. Director (int.) de la Dirección Aduana de Buenos Aires en fecha 21 de diciembre de 2022 -y notificada a la recurrente el 4 de septiembre de 2025-, la cual fue apelada en esta instancia.

IV.- Que habiéndose elevado los autos a la Sala “F”, los mismos se encuentran en condiciones de resolver.

V.- Que, sentado ello, corresponde analizar y resolver si la resolución apelada en autos, en cuanto dispuso denegar la devolución intentada por la firma recurrente, resulta ajustada a derecho.

A tal fin, merece señalarse, como consideración preliminar, que 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).

VI.- Que, bajo tales premisas, cabe poner de resalto 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”.

VII.- 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), del 22 de diciembre de 2021, 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 relación a la plena validez e interpretación que cabe otorgar al Decreto Nro. 793/2018 en todos sus aspectos, que fuera ratificado por la ley 27.467 a partir del 4 de diciembre de 2018., por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso denegar la devolución de derechos de exportación formulada por la firma recurrente, en relación a las destinaciones involucradas en autos.

VIII.- Que, por lo demás, corresponde dejar sentado que en un sentido sustancialmente análogo ha resuelto esta

Sala in re “ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° EX-2024-17643033-APN-SGASAD#TFN y “RAIZEN S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación” -Expediente N° EX-2025-46235972-APN-SGASAD#TFN-; entre muchos otros.

IX.- Que, por último, merece destacarse que los términos del Decreto 793/2018 y las alícuotas allí impuestas mantenían su validez y vigencia, en los términos del artículo 54 de la ley 27.541 (B.O. 23/12/2019), por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso denegar la devolución de derechos de exportación formulada por la firma recurrente, en relación a las destinaciones involucradas en autos, que fuera oficializadas con fechas 3/1/2020 y 24/1/2020, respectivamente.

X.- Que atento a las particulares circunstancias de la causa, como así también a que se aplica para resolver una decisión Plenaria de este Tribunal, y habida cuenta la complejidad de la cuestión debatida, en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con fundado derecho a litigar, corresponde imponer las costas por su orden.

Por las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, **VOTO** por:

1.- Confirmar la Resolución Nro. RESOL-2022-516-E-AFIP-DIABSA # SDGOAM, dictada por el Sr. Director (int.) de la Dirección Aduana de Buenos Aires en fecha 21 de diciembre de 2022, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA Nro.12042-20-2021.

2.- Costas por su orden.

La Dra. Claudia Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Pablo Garbarino.

En virtud del Acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la Resolución Nro. RESOL-2022-516-E-AFIP-DIABSA # SDGOAM, dictada por el Sr. Director (int.) de la Dirección Aduana de Buenos Aires en fecha 21 de diciembre de 2022, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA Nro.12042-20-2021.

2.- Costas por su orden.

Regístrese. Notifíquese. Oportunamente, archívese. Suscriben la presente el Dr. Pablo Garbarino en su calidad de Vocal titular de la Vocalía de la 16° Nominación y la Dra. Claudia Sarquis en su calidad de Vocal subrogante de la Vocalía de la 17° Nominación (confr. art. 52 del R.P.T.F.N.).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.05.27 17:54:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.27 18:35:01 -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: 2026.05.27 18:35:02 -03:00