República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-55645487-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 4 de Junio de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2023-73039174- -APN-SGASAD#TFN; "VITERRA ARGENTINA 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 Juan M. Soria, a fin de resolver en los autos caratulados "**VITERRA ARGENTINA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** expediente N° **EX-2023-73039174- -APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que mediante RE-2023-73038950-APN-SGASAD#TFN se presenta por apoderado la firma VITERRA ARGENTINA S.A.. e interpone recurso de apelación contra la resolución Resolución 475/2023 recaída en las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 17134-1829-2017, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de lo abonado en concepto de diferencia de tributos respecto de la operación documentada mediante el Permiso de Embarque ("PE") 12057EC01007709R con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo mediante el Decreto 1339/12. Se refiere a los antecedentes del caso, la actividad de la firma, la normativa involucrada a la luz de lo resuelto por la Corte Suprema in re "Camaronera Patagónica". En tal sentido, plantea la inconstitucionalidad del decreto involucrado. Realiza el análisis del texto constitucional, la normativa involucrada y la jurisprudencia que considera aplicable. Efectúa consideraciones respecto de los intereses y la tasa aplicable.

Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Mediante IF-2023-114618310-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Se refiere a los hechos y el procedimiento de repetición en los términos del artículo 1068 del C.A. promovido por la contraria, donde se solicitó la devolución de los importes abonados –a su entender, en demasía- en concepto de derechos de exportación en relación a la operación de exportación involucrada. Realiza consideraciones respecto de la normativa involucrada, lo normado en los arts. 1164 y 1165 del C.A., el precedente de la C.S.J.N. "Camaronera Patagónica S.A.", entre otros. Enfatiza la coincidencia entre el valor FOB declarado (con la indicación de que dicho monto incluía los derechos de exportación) y el precio de la mercadería que resulta de la Factura de Exportación (es decir, el precio al que se vendieron las mercaderías al comprador extranjero) de lo cual surge que dichos derechos de exportación fueron incluidos en el importe cobrado por la exportadora al importador del exterior. Afirma la inexistencia del perjuicio patrimonial de la exportadora. Se refiere a las normas que considera aplicables respecto de la tasa de interés. Cita jurisprudencia. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Mediante PV-2023-122940868-APN-VOCXVII#TFN se declaró la causa de puro derecho. Mediante PV-2025-126799769-APN-TFN#MEC se elevaron los autos a la Sala "F" y, conforme IF-2026-46365767-APN-VOCXVII#TFN quedaron en estado de dictar sentencia.

IV.- Que, las actuaciones administrativas Nro. 17134-1829-2017 se iniciaron en fecha 27/12/2017 con la presentación de la firma aquí recurrente solicitando repetición en relación a los derechos de exportación abonados en relación a la operación de exportación documentada mediante la destinación 12 057 EC01 007709R.

A fs. 25 se individualiza lo abonado por la empresa en concepto de derechos de exportación en relación a la operación involucrada.

A fs. 26 el servicio aduanero se expide respecto de la prueba ofrecida por la firma.

A fs. 31/32, en fecha 31/05/2023 se dicta la Resolución n° 475/2023 AD SALO, conforme la cual se dispone no hacer lugar a la devolución intentada.

En cuanto a la operación involucrada, conforme la documentación obrante en el sobre contenedor, resulta que el 27/08/2012 la firma aquí recurrente oficializó la destinación n° 12 057 EC01 007709 R, documentando la exportación de la mercadería ubicada en la PA. 3826.00.00.100L consistente en "Biodiesel BIODIESEL Y SUS MEZCLAS, SIN ACEITESDE PETRÓLEO O DE MINERAL BITUMINOSO O CON UN CONTENIDO INFERIOR AL 70% EN PESO DE ESTOS ACEITES", con la alícuota del 32% en concepto de derechos de exportación.

V.- Visto ello, corresponde determinar si es ajustada a derecho la resolución que aquí se apela.

Como punto de partida, el análisis y el principal fundamento que utilizó el servicio aduanero para rechazar la repetición incoada, se circunscribió a que los derechos de exportación fueron abonados conforme la normativa vigente a la fecha imponible, resultando imposibilitada la administración de hacer un examen de validez constitucional de la norma.

En relación a ello, preliminarmente cabe señalar -en cuanto a la doctrina fijada en el acuerdo plenario dictado por este Tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"-, que dicho precedente abarca únicamente a los procedimientos de repetición de lo abonado en concepto de derechos de exportación cuya alícuota fue fijada por Decreto 793/2018, y teniendo en cuenta que en los presentes actuados se cuestiona el Decreto 1339/12 –norma distintas al presupuesto del hecho del acuerdo analizado-, no corresponde su aplicación al caso bajo análisis.

En cuanto a los antecedentes del caso, la aquí actora solicitó la devolución de la suma de $338.943,31 –conforme surge del escrito de apelación-, que según refiere habría abonado en demasía con relación a la operación documentada mediante 12 057 EC01 007709 R en concepto de los derechos de exportación establecidos por el Decreto 1339/12 –publicado en el Boletin Oficial 10/08/2012 que fijó, para este tipo de mercadería, una alícuota del 32%.

Para una mejor comprensión, corresponde trazar la línea normativa hasta el dictado del decreto cuya validez fue puesta en tela de juicio por la firma recurrente.

Para ello, debemos partir del Decreto 509/07 –publicado en el Boletín Oficial en fecha 23/05/2007- conforme el cual se efectuaron ajustes en la Nomenclatura Común del MERCOSUR y se fijaron las alícuotas de derechos de exportación respecto de determinadas mercaderías, cuyas posiciones arancelarias fueron individualizadas en la norma.

A pesar que este decreto delegado fue dictado con base en una delegación constitucionalmente inválida de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia del Máximo Tribunal-, luego fue luego sometido para su aprobación parlamentaria establecida por la ley 26.122.

Posteriormente, se dictó la Resolución MEyP 126/08 -publicada en el Boletín Oficial en fecha 12/03/2008- , mediante la cual se modificaron ciertas alícuotas relativas a las mercaderías previstas en la norma.

A continuación, se dicta el Decreto 100/12 -publicado en el Boletín Oficial en fecha 31/01/2012-, mediante el cual se efectuaron nuevos ajustes en la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

Y de este modo llegamos al Decreto 1339/12 -publicado en el Boletín Oficial en fecha 10/08/2012- conforme el cual se modificó el tratamiento arancelario, principalmente el aumento de las alícuotas, respecto de ciertas mercaderías previstas en la noma.

Respecto del decreto involucrado, en su art. 1° estableció: "…*Modifícase en el Anexo I del Decreto Nº 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones, la alícuota de Reintegro a la exportación para la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 3826.00.00..*".

Seguidamente y en lo que aquí interesa, el art. 2° estableció: "…*Sustitúyese en el Anexo XIV del Decreto Nº 509/07 y sus modificaciones, las alícuotas correspondientes al Derecho de Exportación para la*

posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 3826.00.00, de la manera que se indica a continuación y elimínese la referencia 34 del citado Anexo…”, fijando para la P.A. N.C.M. 3826.00.00 –correspondiente a la mercadería exportada por la actora-, tal como se señaló, el derecho de exportación del 32%.

Determinado ello, cabe señalar que la temática que voy abordar fue examinada y resuelta por el Máximo Tribunal en el caso “CAMARONERA PATAGÓNICA”.

En el precedente citado los magistrados fijaron los lineamientos para definir si una norma mediante la cual el Poder Ejecutivo fija derechos de exportación cumple con el estándar constitucional –lo que otorgaría legalidad a dicha exigencia tributaria- o si, por el contrario, se excedió las atribuciones otorgadas a tal poder conforme la forma republicana de gobierno, invalidando de este modo la alícuota establecida mediante el actuar infundado.

Más allá de que en el precedente referido se declaraba la inaplicabilidad de dos resoluciones dictadas por el Ministerio de Economía, particularmente las N° 11/02 y N° 150/02, lo que nos concierne del fallo del Máximo Tribunal es que se entendió que dichas resoluciones eran violatorias de los arts. 76 y 99 inc 3 de la Constitución Nacional, toda vez que el Poder Ejecutivo no podía dictar normas de carácter legislativo en materia tributaria, resaltando que, en cuanto a la división de competencias entre los poderes del Estado, la interpretación de dichos artículos debía ser estricta.

En lo que refería a la delegación para la creación del tributo contenido en la resolución 11/02 -legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994-, la Corte 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 CN. 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.

En este orden, nuestra Carta Magna prohíbe la delegación legislativa en el poder ejecutivo, expresando en su art. 76 que “…*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*…”. Asimismo, el art. 99 inc. 3 señala: “…*El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. 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*…”.

Por su parte, en la ley 26.122 se establece que: "…*las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación por el Poder Ejecutivo…*", y que el "…*Poder Ejecutivo, dentro de*

los diez días de dictado un decreto de delegación legislativa lo someterá a consideración de la Comisión Bicameral Permanente…","*… las Cámaras se pronuncian mediante sendas resoluciones. El rechazo o aprobación de los decretos deberá ser expreso conforme lo establecido en el artículo 82 de la Constitución Nacional…*".

Lo reseñado precedentemente conforma un mecanismo de revisión –posterior- a las normas delegadas por el PEN, pudiendo aprobarlas o rechazarlas. Esto significa que, si bien el Congreso delega facultades legislativas, también las controla posteriormente a través del mecanismo antedicho.

Por lo expuesto, teniendo en consideración que el Decreto 1339/12 modificó el elemento cuantitativo del tributo -parte estructural del impuesto- y que el mismo no fue validado por el Congreso, se afectó el principio de legalidad tal como se estableció la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" donde, conforme lo referido precedentemente, se estableció el estándar de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

En este sentido, en virtud de los lineamientos del Fallo "Camaronera Patagónica" y toda vez que la norma, mediante la cual se fijó la alícuota de derechos de exportación para la mercadería involucrada de autos, no ha sido ratificada por el Congreso, corresponde declarar la invalidez de la exigencia tributaria realizada en base a la misma.

En consecuencia, se debe proceder a la devolución de la suma abonada en demasía en relación a los derechos de exportación del P.E. 12057EC01007709R.

VI.- En cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente por la actora, sin perjuicio de que en esta instancia el monto fue expresado en pesos y a efectos de zanjar cualquier duda al respecto, corresponde estar a lo resuelto por el Máximo Tribunal en los autos caratulados "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", maxime teniendo en consideración que la suma que la recurrente solicita que se le devuelva, ha sido abonada en pesos.

VII.- En relación con la tasa de interés, teniendo presente los pronunciamientos de la Alzada en cuanto al tema analizado (Sala I, "VITERRA ARGENTINA S.A.", Expte. N° 13419/2025; Sala III, "Thomas de Sudamérica S.A.", Expte. N° 37527/2016; y Sala V, "LDC ARGENTINA SA", Expte. N° 38613/2025, entre otras), corresponde aplicar la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina desde la fecha del pedido de repetición hasta la puesta en vigencia de la resolución ex MH 598/2019 (01/08/2019), y las demás tasas vigentes correspondientes a cada período, conforme la reglamentación emitida al respecto.

VIII.- En cuanto a las costas, corresponde imponerlas al Fisco, por aplicación del principio general de la derrota (art. 68 CPCCN y art. 1163 CA).

X.- Por todo lo anterior **VOTO POR**:

1. Revocar la Resolución N° 475/2023, recaída en las actuaciones administrativas nro. 17134-1829-2017 y, en consecuencia, hacer lugar a la devolución peticionada.

2. Costas a la demandada.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse “brevitatis causae” a la descripción realizada en el voto que antecede.

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).

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”.

III.- 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 cuanto dispuso rechazar el pedido de repetición de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, en relación a la destinación involucrada en autos.

IV.- 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. Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. González Palazzo.

Así lo voto.-

Que, en virtud de los votos que anteceden, SE RESUELVE:

1. Revocar la Resolución N° 475/2023, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 17134-1829-2017 y, en consecuencia, hacer lugar a la devolución peticionada.

2. Costas a la demandada.

Regístrese y notifíquese.

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 Juan M. Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.01 11:37:30 -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: 2026.06.01 12:27:47 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.06.04 15:26:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.04 15:27:35 -03:00