Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-111677846-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-145123885; RAIZEN ARGENTINA SAU

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **“RAIZEN ARGENTINA SAU c/ D.G.A. s/ recurso de apelación”** , expediente **EX-2023-145123885- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que mediante RE-2023-145122873-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2023-17-E-AFIP-DIABSA#SDGO, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13289-7290-2015, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de $393.554,96 en relación a los permisos de embarque N° 10001ES02000040C y 10001EC08000036U, con más intereses -importe pagado en concepto del incremento de derechos de exportación mediante la Resolución N° 394/07. Sostiene que los derechos de exportación cuestionados resultan ilegítimos, por cuanto no existió una norma del Congreso que así lo ratificara sino hasta el dictado de la Ley 26.732 (28/12/11). Interpreta que corresponde la aplicación del precedente "Camaronera Patagónica" de la C.S.J.N, ya que los derechos fueron modificados por una resolución ministerial sin ratificación legislativa, resultando por ello inconstitucionales. Afirma que los derechos de exportación dispuestos por el Decreto 310/02 y sus modificatorias a la alícuota del 5% son los que debieron ser exigidos en el caso, por encontrarse ratificados por Ley 26.217. Por ello solicita que se declare la inconstitucionalidad de la Resolución n° 394/07. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que por el IF-2024-31446106-APN-DTD#JGM se presenta el representante del fisco y contesta el traslado conferido. En primer lugar, hace una negativa genérica y un resumen de los hechos. Analiza el precedente de la C.S.J.N. en "Camaronera Patagónica SA." y resalta que la interpretación de la actora resulta desacertada, ya que la Corte declaró la validez de las alícuotas por derechos de exportación

invalidando por razones de irretroactividad de las normas solamente las alícuotas percibidas en un breve lapso temporal. Entiende que la normativa en trato era legal y válida al momento de su aplicación. Explica que la aplicabilidad de la mencionada resolución, tiene origen en el marco de la Ley de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiarlo n° 25.561 y que mediante la sanción de las Leyes 26.204, 26.217, 26.732 y sucesivas y modificatorias, el Congreso Nacional prorrogó en materia de hidrocarburos la vigencia de la Ley de Emergencia Económica, así como también las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Nacional para establecer las alícuotas correspondientes que podían ser delegadas en el Ministerio de Economía. Rechaza la declaración de inconstitucionalidad solicitada por la recurrente. Cita jurisprudencia. Solicita que se declare la aplicación del fallo "Cencosud S.A." y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del C.A. Hace reserva de Caso Federal y solícita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2024-31890317-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por presentada a la D.G.A., por contestado el traslado que le fuera conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

IV.- Que en las actuaciones SIGEA 13289-7290-2015 se inicia con el pedido de repetición de derechos de exportación por la firma RAIZEN ARGENTINA SAU (Ex Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A.) abonados con relación a los permisos de embarque ("PE") 10001ES02000040C y 10001EC08000036U. A fs. 70 se provee la respectiva solicitud de repetición efectuada por la exportadora y se agregan print de pantalla de consulta de declaración detallada, histórico de liquidaciones y afectación de depósito. Acto seguido emite informe el área técnica y finalmente, previo Dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2023-17-E-AFIP-DIABSA#SDGO, aquí apelada.

V.- En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el *sub examine* son sustancialmente análogas a las consideradas en el **Acuerdo Plenario** del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa ***"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/recurso de apelación"*** (EX2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en el cual por mayoría, los Vocales ACORDARON 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 por 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 e1 día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*.

VI.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados con relación a las operaciones de exportación 10001ES02000040C y 10001EC08000036U aquí involucradas, basada en el cuestionamiento de la Resolución MyE P N°394/07.

VII.- En relación con las costas, dejando a salvo mi criterio 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), a los estrictos fines de formar mayoría y por razones de celeridad y economía procesal, propongo que las mismas sean impuestas por su orden toda vez que ello es lo que más se aproxima a mi postura inicial al respecto.

Por todo lo expuesto, **voto por:**

Confirmar la Resolución N° RESOL-2023-17-E-AFIP-DIABSA#SDGO, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13289-7290-2015, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Pablo 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 cuanto dispuso rechazar los pedidos de repetición de derechos de exportación formulados 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.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

1.- En primer lugar, haciendo propios el relato de los hechos y de los elementos incorporados en el marco de la sustanciación del expediente a los efectos de exponer mi disidencia con lo propuesto por el vocal instructor.

2.- Ello así, pues, un nuevo examen de la cuestión me persuaden 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 jurigeno, nutrido de la conclusión arribada por la frágil mayoría y alguna notable ausencia 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, calzando la decisión con razonabilidad y coherencia, el camino que se propondrá transitar -siguiendo el trazado por el Dr. Soria Acuña- 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).

3.- Sentado lo anterior, cabe señalar que en el caso, la actora cuestiona - para fundar su derecho a repetir- la validez de la Resolución 394/07, remitiéndose al precedente "Camaronera Patagónica" de la Corte Suprema, donde se declaraba la invalidez de las resoluciones 11/02 y 150/02 dictadas por el Ministerio de Economía, por ser violatorias de los arts. 76 y 99 inc 3 de la Constitución Nacional, toda vez que el Poder Ejecutivo se encuentra vedado para dictar normas de carácter legislativo en materia tributaria.

En efecto, la Constitución Nacional establece en su art 76 que "....Se prohibe 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... " y, en,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...".

Cabe destacar que la cuestión aquí debatida no puede ser divorciada de lo plasmado en la ley 26.122 que establece "...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 Camaras 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...", estableciendo así 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.

Dicho lo anterior, 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-, el Máximo Tribunal 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 caso, la norma en pugna, Resolución 394/07, que estableció un mecanismo de cálculo que aumentaron las alícuotas diferenciales para la mercadería comprendida en la nomenclatura allí consignada, no encuentra sustento en norma o expresión legislativa ratificatoria que validen los efectos de su vigencia, circunstancia ésta que permiten afirmar que la exigencia tributaria que estableció no puede ser exigible por resultar comprendidas en los estándares de la doctrina "Camaronera Patagónica" y por ello nula de nulidad absoluta e insanable en los términos de lo dispuesto en el art. 76 de la Constitución Nacional, lo que así debe declararse para revocar la resolución recurrida.

4.- En cuanto a las costas del proceso, las mismas deben imponerse al Fisco por cuanto no encuentro razones para apartarme del principio general de la derrota (art. 1163 del C.A.).

Asi lo voto.-

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

Confirmar la Resolución N° RESOL-2023-17-E-AFIP-DIABSA#SDGO, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 13289-7290-2015, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

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

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.10.06 18:26:28 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.10.07 13:04:24 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.10.07 15:28:24 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.07 15:29:02 -03:00