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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-126416871-APN-TFN#MEC

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Noviembre de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2024-28184786- -APN-SGASAD#TFN; "VITERRA ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "F" Dres. Juan Manuel Soria (como subrogante de la Vocalía 17ª), Horacio Joaquín Segura (como subrogante por encontrarse vacante la Vocalía 18ª) y Pablo Adrián Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados "VITERRA ARGENTINA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", expediente EX-2024-28184786- -APN-SGASAD#TFN.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante el IF-2024-28184680-APN-DTD#JGM, se presenta la firma VITERRA ARGENTINA S.A. (antes denominada OLEAGINOSA MORENO HERMANOS S.A.C.I.F.yA.) e interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2024-146-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas N° 17134-1829-2018, a través de la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de $1.250.302,38 vinculada al Permiso de Embarque ("PE") 13057EC03000303D con más intereses –importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo mediante el Decreto 1719/12–. Argumenta que en un contexto en donde la industria argentina de los biocombustibles realizó grandes avances en poco tiempo, ocupando un importante sitio a nivel mundial, en relación a su producción y exportación, el Gobierno Nacional anunció, en el año 2012, una modificación del régimen de derechos de exportación fijos por ese entonces vigente mediante el dictado del Decreto 1719/12, el cual sería reemplazado por un sistema de alícuotas móviles. Manifiesta que, en ese contexto, el 13.02.2013, su mandante oficializó el permiso de embarque objeto de autos, correspondiente a exportaciones de biodiesel (P.A. 3826.00.00) abonando por ello una alícuota de derechos de exportación del 23,63%. Explica que adquiere particular relevancia en razón de que el Decreto 1719/12 resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable (art. 99, inc. 3°, de la Constitución nacional), en razón de que fue dictado por el Poder Ejecutivo Nacional en base a lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero ("CA"); norma que, de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema in re "Camaronera Patagónica" (Fallos 337:388), resulta jurídicamente insuficiente para justificar la modificación de alícuotas de derechos de exportación. Entiende que, por tal motivo, correspondía la aplicación de la alícuota de derechos de exportación nominal del 5%, establecida en el Decreto

509/2007. Explica que por ello reclamó, en sede administrativa, la devolución de la diferencia. Enumera una serie de argumentos, –entre otros, que se trata potestades exclusivas del Congreso en relación con la fijación de los derechos de exportación y en materia tributaria general, que se encuentra prohibida la delegación legislativa–, a los fines de justificar la improcedencia e inaplicabilidad de la alícuota del 23,63%, fijada por el Decreto 1719/12. Cita jurisprudencia. Plantea su derecho a mantener incólume el crédito tributario, sosteniendo que la prohibición de actualización de los créditos fiscales y la tasa de interés aplicable a los casos de repetición afectan su derecho de propiedad y violan los principios constitucionales de igualdad, legalidad, razonabilidad y seguridad jurídica. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-68533676-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso que le fuera conferido y acompaña las actuaciones administrativas N° 17134-1829-2018. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una reseña de los antecedentes normativos. Aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera" es desacertada. Cita los artículos 664, 666 y 755 del C.A., y jurisprudencia que hace a su derecho. Explica que la delegación establecida por el art. 755 se justifica en las cambiantes circunstancias de la economía, que ameritan en determinadas situaciones la adopción de medidas cuya oportunidad es incompatible con los tiempos del debate que normalmente requiere el dictado de una ley. Señala que el Tribunal Fiscal no tiene facultades para declarar la inconstitucionalidad, en virtud de lo establecido por el art. 1164 CA. Solicita el rechazo del planteo de actualización de los créditos fiscales peticionada por la actora. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que con fecha 06.11.25 se elevan los autos a esta Sala "F" y se llaman a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas N° 17134-1829-2018 se inician con fecha 29.11.18 con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 13057EC03000303D. A fs. 21 se agrega el sobre contenedor del PE. Obra a fs. 30 el informe técnico de fecha 12.12.23 y a fs. 31 el informe de pago. A fs. 33 con fecha 19.12.23 se tiene por presentada a la firma y no se hace lugar la prueba informativa y pericial ofrecida. En fecha 15.02.24 se dicta la Resolución N° RESOL-2024-146-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, rechazando la repetición solicitada.

V.- Que, corresponde resolver si se ajusta a derecho la Resolución N° RESOL-2024-146-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la devolución pretendida por la actora.

La actora solicita la devolución, en el marco del expediente SIGEA 17134-1829-2018, de la suma de $1.250.302,38, que según refiere habría abonado en demasía con relación al PE 13057EC03000303D. Mediante tal PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 3826.00.00.100L – *Biodiesel BIODIESEL Y SUS MEZCLAS, SIN ACEITRES DE PETROLÉO O DE MINERAL BITUMINOSO O CON UN CONTENIDO INFERIOR AL 70% EN PESO DE ESTOS ACEITES* – abonando los derechos de exportación liquidados por el Sistema María a una alícuota del 23,63% (alícuota móvil o de fórmula).

La actora manifiesta que la alícuota abonada fue fijada por el Decreto 1719/12, que tilda de nulo, de nulidad absoluta e insanable, conforme el precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15/04/14. En esta línea, sostiene que la alícuota que correspondía aplicar era la del 5%, que según refiere fue establecida por el Decreto 509/07.

A todo evento por los fundamentos expuestos en mi voto en la causa "RIVARA S.A." (EX-2020-91669654- -APN-SGASAD#TFN, ver en *https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2020-91669654-APN -SGASADTFN-19-10-2022.pdf*), sentencia del 19/10/22, no resulta aplicable al caso el plenario de este tribunal del 26/04/22. Sin perjuicio de los amplios fundamentos allí expuestos, me interesa rescatar de allí, por su conducencia para este caso, que la prohibición al Tribunal Fiscal de declarar la inconstitucionalidad de la leyes –art. 1164 del CA– que data del año 1981 –en rigor del año 1960, pues el CA replicó el art. 185 de la ley 11.683–, así como el art. 1 del referido

plenario predican, exclusivamente, respecto al instituto clásico del control de constitucionalidad, pero nunca pudo alcanzar, por una *evidente razón temporal*, al régimen de validez constitucional de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Carta Magna, incorporado a ella recién con la reforma del año 1994. En consecuencia, aun cuando se consideraran válidos la prohibición del art. 1164 del CA (que data del año 1960) y el art. 1 del plenario del 26.04.22, dichos instrumentos no pueden predicar respecto del régimen de validez constitucional de normas delegadas bajo el régimen de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución reformada en el año 1994, como la proyección de dichas normas sobre las legales vigentes (e.g. art. 755 del CA). *El legislador de 1960 y 1981 jamás pudo prohibir la aplicación de un régimen de validez supra-legal que se sancionó recién en 1994, régimen de validez que de ningún modo puede confundirse con el instituto clásico del control de constitucionalidad.*

Asimismo, en relación a la interpretación que corresponde a dichas normas constitucionales y legales (arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y art. 755 del CA) me remito, para ser breve, a los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto en los autos de la Sala E, sentencia del 29.10.21, "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX-2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan los argumentos expuestos por las partes la cual, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en *https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN - SGASADTFN-29-10-2021.pdf)*.

VI.- Dicho lo anterior corresponde, *en primer lugar*, señalar que mediante el dictado del Decreto 509/07 (BO: 23.05.07) se efectuaron ajustes en la Nomenclatura Común del MERCOSUR y se fijaron las alícuotas de derechos de exportación para un determinado listado de P.A, conforme surge del art. 16 y Anexo XIV del referido decreto. Entre tales P.A no se encontraba la correspondiente a la mercadería objeto de autos.

Como es de público conocimiento, el referido Decreto delegado 509/07 –dictado con base en una delegación constitucionalmente *inválida* de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica") – fue luego sometido a la aprobación parlamentaria establecida por la ley 26.122. Así, fue declarado válido por resolución del Senado de la Nación del 22/08/07 y por resolución de la Cámara de Diputados del 28/11/07.

Bajo el estándar constitucional del considerando 11 del fallo "Camaronera", aplicado al procedimiento de la ley 26.122 y al trámite seguido en el Congreso respecto al Decreto delegado 509/07, puede decirse que su ratificación **–estando el juego el principio de legalidad en materia tributaria–** solamente tuvo la virtualidad de purgar el vicio originario de nulidad que padecía –relativa a aumentar las alícuotas de derechos de exportación– recién al completarse la intervención de las dos cámaras del Congreso, adquiriendo validez y vigencia constitucional también desde ese momento. En el caso ello ocurrió el 28/11/07 con la aprobación del Decreto 509/07 por la Cámara de Diputados.

Ahora bien, de manera posterior a tal ratificación por el Congreso del decreto 509/07, recién se dictó la Resolución MEyP 126/08 (BO: 12.03.08), a través de la cual se incorporó al anexo XIV del Decreto 509/07 la posición arancelaria P.A 3824.90.29, fijándose, *inicialmente*, una alícuota de derechos de exportación del 5%, con excepción de las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel") –mercadería objeto de autos–, a la que se le fijó una alícuota del 20%.

Luego, se dictó el Decreto 100/12 (BO: 31/01/12), también modificatorio del Decreto 509/07, a través del cual se efectuaron nuevos ajustes en la Nomenclatura Común del MERCOSUR y se mantuvo en el 20% la alícuota de derechos de exportación para las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel") –ahora P.A. 3826.00.00– (Art. 7 y Anexo VII).

Posteriormente, el Decreto 1339/12 (BO: 10/08/12) sustituyó el Anexo XIV del Decreto 509/07, elevando al 32% las alícuotas correspondientes a la P.A 3826.00.00 (Art. 2). **Más tarde, se dictó el Decreto 1719/12 (BO: 20/09/12), que modificó la alícuota correspondiente a la P.A. 3826.00.00 –consignada en el Anexo XIV del decreto 509/07–, estableciendo un sistema de alícuota móvil o de formula (art. 1).**

Tres años más tarde, se publicó el Decreto 160/15 (BO: 21/12/15), que fijó en 0% la alícuota para las mercaderías comprendidas en las P.A. de los capítulos 28 a 40 de la Nomenclatura Común, con excepción de las mercaderías que clasifican en la P.A. 3826.00.00, para las que se mantuvo una alícuota del 32% (Art. 1), volviéndose así a lo establecido por el Decreto 1339/12, previo al Decreto 1719/12 –sistema móvil o de formula–. Luego de ello, se dictó el Decreto 25/16 (BO: 07/01/16), que sustituyó el art. 1 del Decreto 160/15 para volver al sistema previsto por el Decreto 1719/12 –alícuota móvil o de formula-. Casi dos años más tarde, se dictó el Decreto 1025/17 (BO: 13/12/17), que derogó el Decreto 1719/12 (art. 1), y fijó en el 8% la alícuota correspondiente a la P.A. 3826.00.00 (Art. 2). Pocos días más tarde, se dictó el **Decreto 1126/17** (BO: 02/01/18), que mantuvo para la P.A. en trato la alícuota del 8% (Art. 11 y Anexo XIII).

Posteriormente, se dictó el **Decreto 486/18** (BO: 28/05/18), que sustituyó el Anexo XIII del **Decreto 1126**, fijando para la P.A. 3826.00.00 una alícuota del 15% (Art. 1). Asimismo, derogó el artículo 2 del decreto 1025/17. Más tarde, se dictó el **Decreto 793/18** (BO: 04/09/18), que fijó un derecho de exportación del 12% para todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, hasta el 31/12/20.

Por último, se destaca que recién con el dictado de la Ley 27.467 (BO: 04/12/18), el Congreso de la Nación interviene y dispone mantener la validez y vigencia de los **Decretos 1126/17, 486/18 y 793/18** (art. 82).

En el caso de marras, el PE en trato fue oficializado el 13.02.13 abonándose los derechos de exportación establecidos por el Decreto 1719/12, que fijó, para la P.A. 3826.00.00.100L –Biodiesel-, una alícuota móvil o de fórmula, abonado en este caso el 23,63% (Art. 1).

VII.- Aclarado ello, es menester recordar, en *segundo lugar*, que el art. 76 de la Constitución establece, como requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante* (en el caso, la Resolución 126/08), tres exigencias claras: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio*.

En *tercer lugar*, debe señalarse la relevancia que tiene en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema in re "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), sentencia del 15/04/14, en cuanto establece, **para la materia tributaria**, el estándar jurisprudencial de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o, de existir, incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución Nacional.

Específicamente, véase que las normas delegantes de facultades que se invocan para el dictado de la Resolución 126/08 (de modo genérico el C.A., la Ley de ministerios, el Decreto 2275/94 y sus modificaciones y el Decreto 2752/91), **como su sustitutivo Decreto 1719/12 (BO: 20/09/12)**, que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional *a fijar o aumentar* las alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, son normas que, *prima facie*, no superan el test del art. 76 de la Constitución materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio.

Así, resulta claro que la Resolución 126/08 **(BO: 12/03/08)** como el **Decreto 1719/12 (BO: 20/09/12)**, no se dictaron con base en una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"). Asimismo, como ya se expuso, incorporó al Anexo XIV del Decreto 509/07 la P.A. del biodiesel con las alícuotas iniciales del 5% y 20% recién el 12/03/08, es decir con meses de posterioridad a la ratificación legislativa del Decreto 509/07, que tuvo lugar el 28/11/07 (aprobación de Cámara de Diputados) y que no contenía la P.A. de biodiesel del Anexo XIV incorporada por la Resolución 126/08 (BO: 12/03/08).

Por ello, y porque tampoco fueron objeto de una ratificación posterior por el Congreso de acuerdo al mencionado estándar jurisprudencial establecido por la Corte, las alícuotas establecidas por dicha normativa –la Resolución 126/08 y el **Decreto 1719/12 (BO: 20/09/12) que la sustituyó**– padecen el vicio de nulidad absoluta e insanable que embarga al mencionado decreto (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11º).

En consecuencia, la alícuota establecida por el **Decreto 1719/12 (BO: 20/09/12)** –aplicada por el SIM en autos– debe invalidarse (por su naturaleza materialmente legislativa y como norma emanada del PEN sin ninguna 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.

Por todo lo anterior **VOTO POR**:

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable del **Decreto 1719/12 (BO: 20/09/12)** en toda su vigencia (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución).

2.- Revocar la Resolución RESOL-2024-146-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1829-2018, haciendo lugar a la devolución de la suma de $1.250.302,38, con más los intereses de los arts. 811 y 812 del Código Aduanero, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo hasta la fecha del pago efectivo y total.

3.- Imponer las costas a la Aduana.

Así lo voto.-

El Dr. Horacio J. Segura Dijo:

I.- Que, en honor a la brevedad, me remito a lo expuesto en los considerandos I a IV del voto del Dr. Soria.

II.- Que en lo que hace al fondo del asunto, considero que 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"*.

III.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados con relación a la operación de exportación 13057EC03000303D aquí involucrada, basada en el cuestionamiento del Decreto 1719/12.

IV.- 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 RESOL-2024-146-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1829-18, imponiendo las costas por su orden.

Así lo voto.-

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

Adhiero en lo sustancia al voto que antecede. ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **POR MAYORÍA SE RESUELVE:**

1. Confirmar la RESOL-2024-146-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1829-18.

2. Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese. Suscriben la presente los Dres. Juan M. Soria –Vocal Subrogante de la Vocalía de la 17ª Nominación–, Horacio J. Segura –Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación– y Pablo A. Garbarino –Vocal Titular de la Vocalía de la 16ª Nominación–.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.11.13 10:39:35 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.11.13 11:30:11 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 Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.13 12:42:43 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.13 12:43:13 -03:00