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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140390864-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-72760967- -APN-SGASAD#TFN; ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2025-72760967- -APN-SGASAD#TFN "ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN"**,

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Mediante el RE-2025-72760704-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2025-507-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 17134-318-2024, mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución de sumas en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto N° 793/2018, en relación a la destinación Nro. 18057EC01009593D, cuyo valor asciende a pesos ciento setenta y un mil ciento ochenta ($171.180), con más sus intereses. Efectúa un breve relato de los hechos y sustenta la repetición solicitada en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso "Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas" y sostiene que los derechos de exportación pagados fueron fijados por el Decreto N° 793/2018 cuya inconstitucionalidad opone. Explica que en los términos requeridos del artículo 76 de la Constitución Nacional, el decreto en cuestión, no constituye una delegación legislativa válida. Asevera que en el precedente citado la Corte Suprema dispuso que los derechos de exportación son tributos y que deben ser creados por ley del Congreso Nacional en aplicación del principio de legalidad tributaria. Cita jurisprudencia que entiende aplicable. Agrega que el Poder Ejecutivo invoca como fundamento su ámbito de reserva y facultad de reglamentación (artículo 99, inc. 1° y 2° de la Constitución Nacional) cuando este no abarca la definición de la alícuota del tributo, fijada por el decreto aquí apelado. Indica que este Tribunal posee facultades suficientes para revisar la validez constitucional del Decreto en cuestión y declarar la inconstitucionalidad del mismo. Explica que, en el precedente "Camaronera Patagónica S.A.", la CSJN concluyó que los derechos de exportación son tributos, y que por ello deben ser creados por el Congreso, que sus elementos esenciales deben estar establecidos por esa misma institución, y que las alícuotas podrían ser fijadas por el PE en tanto exista una delegación legislativa clara y precisa. Desarrolla el principio de legalidad tributaria o reserva de ley. Explica que

el art. 755 del C.A. no califica como una norma delegante válida a efectos de que el PE fije las alícuotas de los derechos de exportación. Cita la doctrina sentada en los fallos de la CNACAF, de las causas caratuladas “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A”. Reconoce la facultad de reglamentación del PE, establecido en el art. 99 de la CN, pero de ningún modo reconoce la posibilidad de modificar la alícuota de un tributo bajo dicha facultad. Afirma que la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes debe ser analizada no solo en virtud de lo dispuesto tanto en el artículo 1164 del Código Aduanero, sino también a partir del denominado bloque de constitucionalidad y, especialmente, de las directrices emergentes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de las directivas de la Comisión Interamericana. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal, y solicita que se revoque la resolución apelada, haciendo lugar a la repetición interpuesta, con más los intereses resarcitorios correspondientes y con costas al Fisco.

II.- En el IF-2025-104561925-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y mediante IF-2025-104556165-APN-DTD#JGM acompaña las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 17134-318-2024. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa genérica. Manifiesta el actuar improcedente de la actora en la elección de la vía procesal, ya que el art. 1164 del C.A. imposibilita al TFN pronunciarse respecto de la validez constitucional de leyes tributarias o aduaneras, y que en todo caso debió haber interpuesto demanda contenciosa ante la justicia federal. Explica que la doctrina y jurisprudencia han establecido que para que el Tribunal Fiscal pueda seguir la solución adoptada por la Corte Suprema “la doctrina aplicable debe referirse a la misma situación jurídica que motiva la causa y no a circunstancias análogas o parecidas, que por inducción o deducción pudieren adaptarse al caso”. Cita jurisprudencia en sustento a su postura. Asevera la imposibilidad del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad del decreto en razón de lo normado por el art. 1164 del Código Aduanero. Relata los antecedentes normativos que otorgaron la facultad de establecer los derechos de exportación. Entiende que la interpretación que hace la actora del precedente “Camaronera” es desacertada y no respeta el análisis completo de dicha sentencia ni el sentido que quiso darle el más Alto Tribunal. Manifiesta que dicho Tribunal ha declarado la invalidez de las alícuotas por los derechos de exportación y que, muy por el contrario, ha declarado la validez de dichos derechos. Sostiene que el decreto atacado ha sido dictado en el marco de las funciones que se le confiere al PE conforme el art. 755 del Código Aduanero. Asimismo, entiende que no se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que el Decreto 793 cuestionado, a diferencia de la Resolución 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122, que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso de la Nación. Ello así por cuanto el Decreto 793 no fue rechazado por el Congreso, en los términos del artículo 24 de la Ley N° 26.122 sino que, por el contrario, el artículo 82 de la Ley N° 27.467 mantuvo su validez y vigencia, apenas tres meses después de su publicación en el Boletín Oficial. Y, por si fuera poco, el Poder Legislativo volvió a declarar la validez y vigencia del Decreto 793 en el artículo 54 de la Ley N° 27.541. Explica que si bien el Decreto 793 invoca en sus considerandos el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 99, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional, lo cierto es que, con independencia de la naturaleza de la atribución ejercida, dicha norma fue sometida al control del Congreso que finalmente la refrendó en dos oportunidades. Manifiesta que aun con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto 793, la política legislativa estaba claramente establecida y revela que al momento del dictado del Decreto 793, los elementos esenciales del tributo (derechos de exportación) tenían rango legal y por ello el Poder Ejecutivo estaba facultado a modificar la alícuota del derecho de exportación que ya existía pero que se encontraba temporal y únicamente por su voluntad en el 0%. Asimismo, expone que se han reunido las condiciones extrínsecas por las que el art. 755 del C.A. habilita una intervención rápida por parte del Poder Ejecutivo de la Nación. En subsidio, requiere que se rechacen las repeticiones intentadas atento a que la actora no demostró no haber trasladado el costo de los

derechos de exportación, sino que existen elementos que llevan a sostener que los derechos cuya repetición pretende han sido trasladados al comprador del exterior, lo que configuraría una falta de legitimación activa. Solicita que se aplique el criterio establecido por nuestra Corte Suprema en la causa "Cencosud S.A." y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del Código Aduanero. Manifiesta la inexistencia del pago sin reserva alguna ni bajo protesto. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que en fecha 12 de noviembre de 2025 (PV-2025-125948371-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala "G" y, en la misma fecha (IF-2025-126021733-APN-VOCXXI#TFN), se pasan a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA N° 17134-318-2024 se inician a fs. 1/17vta. con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 14/3/24, en sede aduanera. A fs. 19, la Sección Económica Financiera (AD SALO) informa el pago de la suma por la cual se solicita la repetición, y el tipo de cambio. A fs. 20 obra el comprobante de pago de la liquidación manual. A fs. 21 obra constancia de ingreso al sistema SIADERE y a fs. 22 obra resumen de devolución cargada de acuerdo al Formulario 7458. A fs. 23 obra print de pantalla del Sistema Informático Malvina. A fs. 25/25vta. obra informe efectuado por la Sección de Inspección Simultanea, por el cual se confirma que los tributos liquidados y pagados, correspondientes a la destinación en trato, son los estipulados por la normativa vigente a la fecha de oficialización, y por lo tanto están correctamente liquidados y pagados. A fs. 26 luce la Providencia N° PV-2025-01870987-AFIP- ADSALO#SDGOAI por la cual se le hace lugar, a la actora, a la prueba documental ofrecida y no hace lugar a la prueba pericial contable por dilatorias en los términos del artículo N° 1073 C.A. A 28/31 se dicta la RESOL-2025-507-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI y su correspondiente cédula de notificación, obrante a fs. 32. Finalmente obran agregados diferentes anexos con documental y copias de la destinación N° 18057EC01009593D en trato.

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 SA c/DGA s/recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la 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 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."

VI.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación al Permiso de Embarque Nro. 18057EC01009593D en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018 mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/20, un derecho de exportación del 12% para la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las PA de la NCM fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

VII.- Que respecto al permiso 18057EC01009593D cabe señalar que el mismo se oficializó el 12/12/2018, conforme surge de los antecedentes administrativos SIGEA 17134-318-2024. Debe señalarse que el decreto 793/18 (BO: 04/09/18) fue ratificado por el art. 82 de la ley de presupuesto para el año 2019, 27.467 (BO:

04/12/18). En consecuencia, a la fecha de la exportación referida en el párrafo precedente, el decreto 793/18 había sido ya convalidado por el Congreso -el 04/12/18- no resultando controvertible su validez constitucional respecto de los derechos de exportación y las alícuotas que establece. En consecuencia, al adquirir el cuestionado decreto el rango de ley federal desde el 04/12/18 resulta inoficioso el tratamiento de todos los argumentos vertidos en autos respecto a la validez del decreto 793/18, en los términos en que la cuestión aparece planteada por las partes.

Que, en consecuencia, en relación al PE N° 18057EC01009593D, también corresponde confirmar la resolución apelada.

VIII.- Las costas deberán ser soportadas por la vencida dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164).

Por lo expuesto, **voto por:**

1).- CONFIRMAR la RESOL-2025-507-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 17134-318-2024.

2).- Costas a cargo de la actora.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al fondo de lo resuelto, excepto en relación a las costas, que considero deben ser impuestas por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1).- CONFIRMAR la RESOL-2025-507-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 17134-318-2024.

2).- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.12.18 13:03:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.12.18 15:20:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.12.18 21:14:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 21:14:28 -03:00