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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140404534-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: EX-2025-90893856- -APN-SGASAD#TFN; Aceitera General Deheza SA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, para dictar sentencia en los autos caratulados “ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° EX-2025-90893856- -APN-SGASAD#TFN

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución n° RESOL-2025-95-E-ARCA-DIRAHI# SDGOAI, dictada por el Sr. Director Regional de la Dirección Regional Aduanera Hidrovia el 16 de julio de 2025 y notificada el dia 28 del mismo mes y año.

Expresa que a través de la referida Resolución aduanera, la DGA rechazó la acción de repetición promovida en concepto de derecho de exportación impuesto por el Decreto 131/2022, abonado respecto de la mercadería exportada en la destinación nro. 22057EC01008860R. Señala que la ilegitimidad del pago, motivo por el cual se solicita su restitución, radica en la inconstitucionalidad del Decreto 131/2022, que dispuso la suspensión hasta el 31 de diciembre del 2022 de las alícuotas de derechos de exportación establecidas mediante el decreto 790/2020, como así también las reemplazo por nuevas alícuotas (previstas en el decreto delegado 230/2020, que resultaban comparativamente superiores), aplicables para la liquidación de los derechos de exportación correspondientes a las exportaciones objeto de autos, en abierta violación al principio de legalidad en materia tributaria (artículos. 4, 17, 52, 75 inc. 1°, 76 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional) y a la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada (art. 17 de la Constitución Nacional). Por lo tanto, destaca que corresponde su declaración de inconstitucionalidad o inaplicabilidad, ordenando la devolución de las sumas ingresados en exceso y en forma indebida. Afirma que la doctrina fijada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en torno al principio de legalidad en materia tributaria en el precedente "Camaronera Patagónica", del 14 de abril de 2014, resulta directamente aplicable al caso de marras. Explica los hechos y antecedentes del caso, formula agravios, cita doctrina y jurisprudencia favorable a su tesitura, plantea la inconstitucionalidad del Decreto 131/2022 y normas concordantes, hace reserva del caso federal y solicita al Tribunal que revoque la resolución aduanera apelada y haga lugar a la devolución de la suma de $ 12.332.088,91, que fuera abonada indebidamente en concepto de derechos de exportación en las operaciones involucradas en la litis, con más los intereses correspondientes y costas al Fisco Nacional.

II.- Que corrido el traslado de ley, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado conferido. Realiza una negativa genérica. Efectúa un análisis de los antecedentes normativos. Ofrece los antecedentes administrativos. Cita 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 constancias acompañadas a la presente causa (EX-2024-03381328- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI), resulta que el procedimiento de repetición iniciado por la firma actora, correspondiente a las operaciones de exportación documentada mediante la Destinación analizada en autos (P.E. 22057EC01008860R), concluyó con el dictado de la Resolución nro. RESOL-2025-95-E-ARCA-DIRAHI# SDGOAI, dictada por el Sr. Director Regional de la Dirección Regional Aduanera Hidrovia el 16 de julio de 2025 y notificada el dia 28 de julio 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, bajo tales premisas, corresponde analizar y resolver si la resolución apelada en autos, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución de la suma pretendida por la firma actora, 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, en tales condiciones, 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 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 cuestionada 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 no hacer lugar a la solicitud de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, en relación a la destinación involucrada en autos.

VIII.- 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 las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, VOTO por:

Confirmar la Resolución nro. RESOL-2025-95-E-ARCA-DIRAHI# SDGOAI, dictada por el Sr. Director Regional de la Dirección Regional Aduanera Hidrovia con fecha 16 de julio de 2025 en el Expediente Electrónico EX-2024-03381328- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI. Costas por su orden.

El Dr. González Palazzo dijo:

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.

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 jurígeno, 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 del Decreto 131/2022, 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 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…” 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 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…”, 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, Decreto 131/2022, que estableció alícuotas diferenciales para la mercadería comprendida en la nomenclatura allí consignada, no encuentran 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.).

Así lo voto.-

El Dr. Segura dijo:

Sin perjuicio de mi criterio respecto de las costas, 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 CA –art. 1164 –, teniendo en cuenta el modo en que deciden los otros Vocales respecto de las costas, adhiero en su totalidad al voto del Dr. Garbarino. Así lo voto.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución nro. RESOL-2025-95-E-ARCA-DIRAHI# SDGOAI, dictada por el Sr. Director Regional de la Dirección Regional Aduanera Hidrovia con fecha 16 de julio de 2025 en el Expediente Electrónico EX-2024-03381328- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI. Costas por su orden.

Regístrese. Notifíquese. Oportunamente, archívese.

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.12.18 18:03:20 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: 2025.12.18 21:31:38 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: 2025.12.18 23:19:50 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 23:21:07 -03:00