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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-55066617-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-19244856- -APN-SGASAD#TFN; ACEITERA GENERAL DEHEZA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria y Claudia B. Sarquís (subrogante por encontrarse vacante la Vocalía 14ª) a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2025-19244856- -APN-SGASAD#TFN** ("**ACEITERA GENERAL DEHEZA SA**").

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Mediante RE-2025-19244351-APN-SGASAD#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2025-76-E-AFIP-ADGDEH#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de General Deheza en los expedientes SIGEA 17575-94-2023, 17575-96-2023, 17575-98-2023, 17575-99-2023, 17575-100-2023, 17575-101-2023, 17575-102-2023, 17575-103-2023, 17575-104-2023, 17575-105-2023, 17575-106-2023, 17575-107-2023, 17575-108-2023, 17575-109-2023, 17575-110-2023, 17575-111-2023, 17575-112-2023 y 17575-113-2023. La referida resolución se apela por denegar la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación –establecidos conforme el decreto 793/2018- correspondientes a los permisos de embarque (PE) 18088EC03001049U, 18088EC01009266E, 18088EC03001326S, 18088EC01009618F, 18088EC03001344S, 18088EC01009048C, 18088EC01008993K, 18088EC01008989P, 18088EC01008987N, 18088EC03001072Z, 18088EC03001062P, 18088EC01007671C, 18088EC03001058U, 18088EC01007829H, 18088EC01007830W, 18088EC01007654D, 18088EC03001135Z y 18088EC01007673E. La suma reclamada es por un total de Pesos Un Millón Quinientos Setenta y Nueve Mil Setecientos Treinta con 14/100 ($1.579.730,14). La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó las exportaciones allí declaradas y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Señala que dicho decreto fijó para todo el universo arancelario un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 4 pesos, según el tipo de mercadería) invocando para disponerlo los arts. 99 inc. 1 y 2, de la Constitución y el 755 del Código Aduanero ("CA"). Manifiesta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("CSJN") declaró en el Fallo Camaronera que el art. 755 del CA no califica como una norma delegante válida a efectos de que el Poder Ejecutivo Nacional ("PEN") pueda fijar derechos de exportación. Ello, atento que no determina de manera cierta e indubitable cuál es la forma de cuantificar la respectiva obligación tributaria, ni prevé parámetros máximos y mínimos para su fijación. Argumenta que el mismo artículo no satisface las exigencias del art. 76 de la Constitución Nacional ("CN"). Hace notar que el propio PEN reconoció que el Decreto 793/2018 resulta inconstitucional debido a que fue dictado en base a normativa que no califica como una

delegación legislativa válida en los términos fijados en nuestra CN y en la jurisprudencia de la CSJN. Aclara que la ratificación del Decreto 793/18 por ley del Congreso Nacional nunca podría tener efectos ex tunc, tal como parecería ser la intención del art. 82 de la ley de Presupuesto para el ejercicio 2019 al indicar que ese decreto "mantendría su validez y vigencia", o la postura que indica la Aduana en la Resolución en idéntico sentido; ya que se generaría una palmaria afectación de derechos patrimoniales previamente adquiridos de conformidad con lo dispuesto por el art 17 de la CN y únicamente tendría efectos hacia el futuro tal como lo definió la CSJN en el Fallo Camaronera y en muchos otros precedentes. Destaca que esta postura fue recogida también por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia, refiriéndose y explayándose en relación a ello, como así también a fallos dictados por la Justicia Federal de Rosario, de Bahía Blanca, de Mendoza, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y hasta por este mismo Tribunal. Trae a colación nuevamente el caso Camaronera, dice que en el mismo se determinó, de modo unánime, que el art. 755 del CA no resulta una norma delegante suficiente para, de modo autónomo, autorizar al PEN a establecer alícuotas de derechos de exportación, por su inadecuación al art. 76 de la Constitución nacional. Por lo que entiende que la inclusión del art. 755 del CA en el Digesto Jurídico Argentino, mediante la ley 26.239, carece de toda relevancia jurídica. Agrega que el Congreso de la Nación, al sancionar las leyes 27.467 y 27.541, no ha "reconocido" que el PEN puede incrementar derechos de exportación en el marco de la delegación legislativa prevista en el art. 755 del CA, sino que lo que ha reconocido es la insuficiencia constitucional de la aludida norma, en línea con el precedente "Camaronera Patagónica", y, por tal motivo, le ha fijado un plazo determinado para el ejercicio de las facultades delegadas y también máximos para la fijación de las alícuotas de derechos de exportación. Referencia que la creación de un tributo o la fijación de su alícuota o alteración de otro de sus elementos esenciales es una materia legislativa por antonomasia, por lo que no resulta válido invocar el ámbito de reserva de la Administración o sus potestades reglamentarias (art. 99, incs. 1° y 2°, de la CN) para justificar la constitucionalidad del decreto 793/2018. Hace referencia a la facultad de este tribunal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que, si bien es cierto que el art. 1164 del CA le impide, en principio, al tribunal pronunciarse sobre la validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, si se lo permite en tanto la Corte hubiere declarado su inconstitucionalidad. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la Corte en el citado caso "Camaronera Patagónica S.A." y asimismo determine que el decreto 793/18 sólo resultó válido a partir de la entrada en vigencia de la ley 27.647 que lo ratificó. Ello así, por cuanto su dictado se sustentó en una norma inválida (art. 755 del CA) y, por lo tanto, solo pudo tener efectos una vez que el Congreso la ratificó. En cuanto a la tasa aplicable, considerara que debe aplicarse la del art. 811 del CA y solicita que se declare la inconstitucionalidad o inaplicabilidad de la tasa de interés prevista en el art. 4 de la Resolución del Ministerio de Economía 559/2022 y art. 4 de la Resolución del Ministerio de Economía 3/2024. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido en fecha 08.05.25 mediante el IF-2025-48206097-APN-DTD#JGM y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 17575-94-2023, 17575-96-2023, 17575-98-2023, 17575-99-2023, 17575-100-2023, 17575-101-2023, 17575 102-2023, 17575-103-2023, 17575-104-2023, 17575-105-2023, 17575-106-2023, 17575-107-2023, 17575-108-2023, 17575-109-2023, 17575-110-2023, 17575-111-2023, 17575-112-2023 y 17575-113-2023. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. Reseña los hechos y la normativa aplicable: arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera", la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia, ni tampoco el sentido que le dio la Corte. Refiere a la limitación del tribunal para declarar la inconstitucionalidad solicitada e indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 del CA. Agrega que la contraria plantea como único argumento la inconstitucionalidad de normas jurídicas entendiendo que, conforme la normativa transcripta, esté Tribunal no debería expedirse al respecto. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada. Indica que, en caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo "Cencosud" y los artículos 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y las destinaciones involucradas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la

resolución apelada, con costas.

III.- El 22.05.25 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 17575-94-2023, 17575-96-2023, 17575-98-2023, 17575-99-2023, 17575-100-2023, 17575-101-2023, 17575 102-2023, 17575-103-2023, 17575-104-2023, 17575-105-2023, 17575-106-2023, 17575-107-2023, 17575-108-2023, 17575-109-2023, 17575-110-2023, 17575-111-2023, 17575-112-2023 y 17575-113-2023 se iniciaron con la solicitud de restitución en concepto de derechos de exportación, relativa a los PE 18088EC03001049U, 18088EC01009266E, 18088EC03001326S, 18088EC01009618F, 18088EC03001344S, 18088EC01009048C, 18088EC01008993K, 18088EC01008989P, 18088EC01008987N, 18088EC03001072Z, 18088EC03001062P, 18088EC01007671C, 18088EC03001058U, 18088EC01007829H, 18088EC01007830W, 18088EC01007654D, 18088EC03001135Z y 18088EC01007673E. El trámite administrativo de todos los SIGEA es paralelo y consistió, básicamente, luego de la presentación del reclamo de repetición y los diferentes pases que tuvo, en:**1)** La resolución del Administrador de la Aduana por la que se tiene por presentado el reclamo de repetición **2)** El informe de la Sección Recepción y Registro Documental (AD GDEH) en cuanto que los tributos -derechos de exportación- se habían cancelado conforme el decreto 793/18, que estable el tipo de cambio que se utilizó y la remisión a la Sección Económica Financiera, área que también realiza sus respectivos informes. **4)** Obra luego, los dictámenes por el que la instancia dictaminadora de la Aduana de General Deheza recomienda rechazar la solicitud de repetición; **5)** Finalmente, en todos los SIGEAS, aparece agregada la resolución aquí apelada RESOL-2025-76-E-AFIP-ADGDEH#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de General Deheza, rechazando las repeticiones solicitadas.

V.- Corresponde resolver en esta causa -conforme los términos en que fue trabada la litis por las partes- si la resolución RESOL-2025-76-E-AFIP-ADGDEH#SDGOAI dictada por la Aduana de General Deheza en cuanto denegó la devolución de la suma pretendida por ACEITERA GENERAL DEHEZA SA, en concepto de derechos de exportación (abonados con relación a los PE 18088EC03001049U, 18088EC01009266E, 18088EC03001326S, 18088EC01009618F, 18088EC03001344S, 18088EC01009048C, 18088EC01008993K, 18088EC01008989P, 18088EC01008987N, 18088EC03001072Z, 18088EC03001062P, 18088EC01007671C, 18088EC03001058U, 18088EC01007829H, 18088EC01007830W, 18088EC01007654D, 18088EC03001135Z y 18088EC01007673E, oficializados entre el 07.09.18 y el 15.11.18), se ajusta a derecho. Mediante los referidos PE la actora documentó las exportaciones de las mercaderías allí declaradas, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18 que los fijó, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte in re “Camaronera Patagónica” (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29.10.21, autos “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA” (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan todos los argumentos expuestos por las partes en estos autos y a la que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto. En consecuencia, opino que en este caso **-pese a que votaré en sentido contrario por aplicación del plenario del tribunal-** hubiera correspondido: declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04/09/2018 y 04/12/2018 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar la resolución apelada; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total reclamada de Pesos Un Millón Quinientos Setenta y Nueve Mil Setecientos Treinta con 14/100 ($1.579. 730,14.-) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, como se adelantó, el 26.04.22, este tribunal mediante el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, “PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA SA C/DGA S/RECURSO DE APELACIÓN” acordó, por mayoría, fijar la siguiente doctrina legal: *“(…) 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". Conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Plenario, correspondiendo confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA SA.

VII.- En cuanto a las costas considero deben imponerse por su orden. Ello atento a que la actora, pese al plenario del tribunal, tuvo, desde siempre, sobrados fundamentos para realizar su planteo de devolución. Tales fundamentos datan de la reforma constitucional del año 1994 -nuevos arts. 76 y 99 inc. 3-- y la jurisprudencia de Fallos: 337:388 "Camaronera Patagónica" del 15.04.14. Ello sin perjuicio de señalar que, a la fecha, las cinco salas de la Cámara del Fuero Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal han resuelto, de modo unánime, que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable entre el 04.09.18 y el 04.12.18, aplicando el referido precedente de la Corte Suprema.

VIII.- Por ello **VOTO POR**:

Confirmar la resolución RESOL-2025-76-E-AFIP-ADGDEH#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de General Deheza en los expedientes SIGEA 17575-94-2023, 17575-96-2023, 17575-98-2023, 17575-99-2023, 17575-100-2023, 17575-101-2023, 17575 102-2023, 17575-103-2023, 17575-104-2023, 17575-105-2023, 17575-106-2023, 17575-107-2023, 17575-108-2023, 17575-109-2023, 17575-110-2023, 17575-111-2023, 17575-112-2023 y 17575-113-2023, en cuanto se dispuso rechazar el pedido de devolución de diferencias de derechos de exportación formulados por la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA SA, imponiendo las costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria.

En virtud de la votación precedente,**SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución RESOL-2025-76-E-AFIP-ADGDEH#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de General Deheza en los expedientes SIGEA 17575-94-2023, 17575-96-2023, 17575-98-2023, 17575-99-2023, 17575-100-2023, 17575-101-2023, 17575 102-2023, 17575-103-2023, 17575-104-2023, 17575-105-2023, 17575-106-2023, 17575-107-2023, 17575-108-2023, 17575-109-2023, 17575-110-2023, 17575-111-2023, 17575-112-2023 y 17575-113-2023, en cuanto se dispuso rechazar el pedido de devolución de diferencias de derechos de exportación formulados por la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA SA, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Sarquis por encontrarse de licencia el Dr. Juárez (arts. 6, 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.23 10:57:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.05.23 11:10:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.23 11:11:08 -03:00