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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-97293398-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 2 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-31745532; ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

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 **"ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2025-31745532- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que mediante RE-2025-31739692-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADGDEH#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17575-47-2024; 17575-48-2024; 17575-49-2024; 17575-50-2024; 17575-51-2024; 17575-52-2024; 17575-53-2024; 17575-54-2024; 17575-55-2024; 17575-56-2024 y 17575-57-2024, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de $1.425.387,29 vinculado a los P.E. Nros. 18088EC01009553D, 18088EC01008505W, 18088EC01010297A, 18088EC01007802V, 18088EC01009224V, 18088EC01008731A, 18088EC01009750C, 18088EC01009980H, 18088EC01008998P, 18088EC01010200H y 18088EC01010330L con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 793/2018-. Realiza una síntesis de lo acaecido en sede aduanera. Entiende que la aplicación de los derechos de exportación mediante el n° 793/2018 es inconstitucional, ya que viola el *principio de legalidad*. Aduce que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que Decreto referido es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Invoca la jurisprudencia del caso "*Camaronera Patagónica*". Analiza sus alcances y la norma prevista en el art. 755 del CA para concluir que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Manifiesta que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que el Decreto 793/18 es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Cita jurisprudencia y doctrina a su favor. Aduce que recién pudo

recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 13/12/18, cuando entró en vigencia la ley 27.467. Solicita se aplique la doctrina sentada por la Corte en el caso *"Camaronera Patagónica S.A."*, en tanto allí se declaró la inconstitucionalidad de una resolución ministerial que estableció derechos de exportación a partir de una delegación inválida y que fue ratificada luego de que haya entrado en vigencia. En consecuencia, peticiona se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto 793/18, en tanto es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Entiende que el art. 755 del Código Aduanero, al no ser ratificado por una Ley ni reunir los requisitos que impone el artículo 76 de la Constitución Nacional, no resulta una norma delegante suficiente, para de modo autónomo, autorizar al Poder Ejecutivo a establecer alícuotas de derecho de exportación. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resoluciones apeladas, y se ordene la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con más los intereses del art. 811, del C.A., con costas.

II.- Que por el IF-2025-53207640-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. En primer lugar advierte que la vía elegida para solicitar la devolución de las sumas abonadas no es la correcta al igual sentido que el pedido de inconstitucionalidad ante esta instancia. Posteriormente y con relación al fondo, Realiza una reseña de los antecedentes normativos. Aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo *"Camaronera"* es descuidada y debe analizarse conforme la Ley 26.122. Alega que la Corte sostiene la validez del artículo 755 del C.A., de la misma manera que dicta un fallo en el que fija las pautas de la delegación legislativa reglamentaria (artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional) para el caso de los derechos de exportación. Sostiene que el presente caso es distinto al del precedente referido, atento a que no se trata de una norma carente de respaldo legal porque el Decreto 793/18, 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. En definitiva, 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. Agrega que toda vez que el Decreto 793 no fue derogado por el Congreso, actualmente se mantiene vigente y válido por expresa decisión del único órgano constitucional con competencia para crear tributos. Concluye que resulta equivocada la interpretación llevada adelante por la actora al sostener su invalidez desde el período de su publicación en el Boletín Oficial -04/09/2018- hasta la entrada en vigencia de la Ley 27.467. En virtud de ello, entiende que tanto la liquidación como el pago de los derechos de exportación vinculados al P.E. son absolutamente legales. Hace referencia a las circunstancias extraordinarias que motivaron el dictado del Decreto. Por otro lado, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad efectuado por la actora, alega que su declaración es un acto de suma gravedad institucional y la última *ratio* del orden jurídico. Cita el art. 1164 del C.A. En subsidio, solicita que si se hace lugar a la repetición, se devuelva el importe en pesos por aplicación del Fallo *"Cencosud"* y los artículos 811 y 812 del C.A. Acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2025-55220453-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 las actuaciones administrativas **17575-47-2024 (IF-2025-53202454-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01009553D. A fs. 35 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 40 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 44/45, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-48-2024 (IF-2025-53202710-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01009224V. A fs. 35 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 40 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 44/45, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-49-2024 (IF-2025-53202999-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01008505W. A fs. 36 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 41 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 45/46, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-50-2024 (IF-2025-53203329-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01010297A. A fs. 33 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 38 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 42/43, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-51-2024 (IF-2025-53203602-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01007802V. A fs. 35 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 40 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 44/45, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-52-2024 (IF-2025-53203905-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01008731A. A fs. 44 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 48 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 53/54, previo

dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-53-2024 (IF-2025-53204174-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01009750C. A fs. 48 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 53 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 57/58, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-54-2024 (IF-2025-53204451-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01009980H. A fs. 33 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 38 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 42/43, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-55-2024 (IF-2025-53204941-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01008998P. A fs. 37 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 42 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 46/47, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-56-2024 (RE-2025-53205212-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01010200H. A fs. 35 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 38 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 42/43, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, aquí apelada.

Que las actuaciones administrativas **17575-57-2024 (RE-2025-53205502-APN-DTD#JGM)** se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18088EC01010330L. A fs. 33 se provee la presentación de la actora y acto seguido se agrega liquidación y afectación de depósito. A fs. 38 la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. A fs. 42/43, previo dictamen, se dicta la Resolución N° RESOL-2025-113-E-AFIP-ADS#SDGOAI, 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 respecto de los PE Nros. 18088EC01009553D, 18088EC01008505W, 18088EC01007802V, 18088EC01009224V, 18088EC01008731A, 18088EC01009980H Y 18088EC01008998P en base a lo dispuesto en el Decreto 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 con respecto a los PE N° 18088EC01010297A, 18088EC01009750C, 18088EC01008998P, 18088EC01010200H y 18088EC01010330L cabe señalar que se oficializaron con fecha 6/12/2018, 13/03/2019, 13/05/2019 y los últimos dos el 3/01/2019, conforme surge de los antecedentes administrativos SIGEA. 17575-50-2024, 17575-53-2024, 17575-55-2024, 17575-56-2024 y 17575-57-2024.

Atento esto, 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 las exportaciones referidas 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 a los permisos 18088EC01010297A, 18088EC01009750C, 18088EC01008998P, 18088EC01010200H y 18088EC01010330L, 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 todo lo expuesto, **voto por:**

Confirmar la RESOL-2025-113-E-AFIP-ADGDEH#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17575-47-2024; 17575-48-2024; 17575-49-2024; 17575-50-2024; 17575-51-2024; 17575-52-2024; 17575-53-2024; 17575-54-2024; 17575-55-2024; 17575-56-2024 y 17575-57-2024, imponiendo las costas a la actora.

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:

Adhiero al voto del Dr. Segura, dejando a salvo mi opinión disidente con lo resuelto en el Plenario de referencia, respecto de las facultades de este Tribunal para realizar el control de validez de las normas en razón de lo dispuesto en el art. 75, inc. 22 y la Convención Americana de Derechos Humanos, las facultades del Poder Ejecutivo para fijar alícuotas de los derechos de exportación y la validez de la norma aquí cuestionada, tal como lo sentara oportunamente en mi voto. Hasta tanto se mantenga vigente el Plenario de referencia, habré de aplicar -con la salvedad expuesta- el criterio sentado por la mayoría de mis colegas, pues como operador jurisdiccional debo respetar el alcance de un Acuerdo Plenario aunque no comparta -*estricto sensu*- lo allí resuelto.

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

Confirmar la RESOL-2025-113-E-AFIP-ADGDEH#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17575-47-2024; 17575-48-2024; 17575-49-2024; 17575-50-2024; 17575-51-2024; 17575-52-2024; 17575-53-2024; 17575-54-2024; 17575-55-2024; 17575-56-2024 y 17575-57-2024, imponiendo las costas a la actora.

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: 2025.09.01 19:59:49 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: 2025.09.02 13:40:11 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: 2025.09.02 16:09:57 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: 2025.09.02 16:10:22 -03:00