República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-18725417-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 23 de Febrero de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2024-28004724- -APN-SGASAD#TFN; "VITERRA ARGENTINA S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados **"VITERRA ARGENTINA S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN", EX-2024-28004724- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que, mediante el IF-2024-28004709-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-2024-186-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas N° 17134-1815-2018, a través de la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de $ 822.191,48 vinculada al Permiso de Embarque ("PE") 13057EC03001638P 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 28/10/2013, 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 26,16%. 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 26,16%, 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-2024-68729093-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso que le fuera conferido y acompaña las actuaciones administrativas N° 17134-1815-2018. 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, mediante PV-2024-69830877-APN-VOCXVII#TFN se tiene por contestado el traslado, por acompañadas las actuaciones administrativas y se declaró la causa de puro derecho, quedando en estado de dictar sentencia según IF-2025-125555466-APN-TFN#MEC.

IV.- Que, las actuaciones administrativas N° 17134-1815-2018 se inician con fecha 29/11/2018 con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al PE 13057EC03001638P. A fs. 18 se agrega el sobre contenedor del PE. A fs. 32 obra el informe técnico de fecha 12/12/2023 y fs. 34 el informe de pago. A fs. 35, con fecha 19/12/2023, se tiene por presentada a la firma y no se hace lugar la prueba informativa y pericial ofrecida. En fecha 15/02/2024 se dicta la Resolución N° RESOL-2024-186-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, rechazando la repetición solicitada.

V.- Que, corresponde resolver si la resolución aduanera apelada, mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la devolución pretendida por la actora, resulta ajustada a derecho.

En los presentes, la firma solicita la devolución de la suma de $ 822.191,48, que según refiere habría abonado en demasía en relación a la operación documentada mediante el PE 13057EC03001638P –con

más intereses-, en concepto de derechos de exportación del 26,16%, liquidados por el Sistema María según lo establecido por el Decreto 1719/2012 que fijó, para esa P.A., una alícuota móvil o de fórmula.

El art. 1° de dicho decreto establece: "…*Modifícase la alícuota correspondiente al Derecho de Exportación aplicable a la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M) 3826.00.00, consignada en el Anexo XIV del Decreto Nº 509 de fecha 15 de mayo de 2007 y sus modificaciones, la que se determinará según la siguiente fórmula:*

*DE (expresado como %) = { (PR - CRCTE) * 100/ CRCTE}*

Donde:

DE = Alícuota del Derecho de Exportación

CRCTE= Costos totales más retorno sobre el capital total empleado

PR= Precio de Referencia…"

Seguidamente, el art. 2° señala: "…*La "UNIDAD EJECUTIVA INTERDISCIPLINARIA DE MONITOREO" creada por la Resolución Conjunta Nº 438 del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS, Nº 269 del MINISTERIO DE INDUSTRIA y Nº 1.001 del MINISTERIO DE PLANIFICACION FEDERAL, INVERSION PUBLICA Y SERVICIOS de fecha 7 de agosto de 2012 será la responsable de calcular con una periodicidad quincenal el precio de referencia del biodiesel (PR) y los Costos totales más retorno sobre el capital total empleado (CRCTE) que conforman la fórmula de cálculo del artículo 1°, e informar a los organismos correspondientes la alícuota del Derecho de Exportación que queda así definida*…".

Que, preliminarmente y en cuanto a la doctrina fijada en el acuerdo plenario dictado por este Tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación", considero que dicho precedente abarca únicamente a los procedimientos de repetición de lo abonado en concepto de derechos de exportación cuya alícuota fue fijada por Decreto 793/2018, y teniendo en cuenta que en los presentes actuados se cuestiona el Decreto 1719/2012 –una norma distinta-, no corresponde su aplicación al caso bajo análisis.

Ahora bien, en cuanto a los antecedentes normativos de este caso, el Decreto 509/2007, publicado el 23/05/2007 en el Boletín Oficial, efectuó una serie de ajustes y modificaciones en relación a la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) y las alícuotas de derechos de exportación de determinadas P.A., entre las cuales no figuraba la mercadería involucrada en autos. Fue declarado válido por la Cámara de Senadores en fecha 22/8/2007, y por la Cámara de Diputados el 28/11/2007.

Mediante la Resolución del Ministerio de Economía y Producción N° 126/2008, se incorporó al Anexo XIV del Decreto 509/2007 la P.A. (N.C.M.) 3824.90.29, fijándose una alícuota del 5%, exceptuando las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel"), a las que se les fijó un derecho de exportación del 20%.

Posteriormente, se dictó el Decreto 100/2012, mediante el cual se efectuaron ajustes y modificaciones a las

P.A. (N.C.M.), y se mantuvo el derecho de exportación del 20% para el biodiesel –P.A. (N.C.M.) 3826.00.00-.

Seguidamente, el Decreto 1339/2012 modificó el Decreto 509/2007, elevando la alícuota correspondiente al derecho de exportación para la P.A. (N.C.M.) 3826.00.00 al 32%.

Finalmente, el Decreto 1719/2012, de fecha 19/09/2012, modificó nuevamente la alícuota correspondiente al derecho de exportación aplicable a la P.A. (N.C.M.) 3826.00.00, estableciendo, en este caso, un sistema de alícuota móvil o de fórmula.

VI.- Sentado ello, cabe señalar que la temática que debemos abordar fue analizada y resuelta por el Máximo Tribunal en el caso "Camaronera Patagónica", donde los magistrados fijaron los lineamientos para comprender si una norma mediante la cual el Poder Ejecutivo fija derechos de exportación cumple con el estándar constitucional –lo que otorgaría legalidad a dicha exigencia tributaria– o si, por el contrario, se excedieron las atribuciones otorgadas a tal poder conforme nuestra forma republicana de gobierno, invalidando de este modo la alícuota establecida mediante el actuar injustificado.

Más allá de que en el precedente referido se declaraba la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de dos resoluciones dictadas por el Ministerio de Economía, particularmente las N° 11/02 y N° 150/02, lo que nos concierne del fallo del Máximo Tribunal es que se entendió que dichas resoluciones eran violatorias de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional, toda vez que el Poder Ejecutivo no podía dictar normas de carácter legislativo en materia tributaria, resaltando que, en cuanto a la división de competencias entre los poderes del Estado, la interpretación de dichos artículos debía ser estricta.

En lo que refería a la delegación para la creación del tributo contenida en la Resolución 11/02 –legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994–, la Corte 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.

Nuestra Carta Magna prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, expresando 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*…". Asimismo, 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*…".

Por su parte, en la Ley 26.122 se establece que: "…*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*…".

Lo mencionado *ut supra*, constituye 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.

Por lo expuesto, teniendo en consideración que el Decreto 1719/2012 modificó el elemento cuantitativo del tributo –parte estructural del impuesto– y que el mismo no fue posteriormente validado por el Congreso, se afectó el principio de legalidad tal como se estableció en la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica", donde, conforme lo referido precedentemente, se estableció el estándar de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

A mayor abundamiento, la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo Federal en el expediente N° 13419/2025 –de igual carátula a la presente-, declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación fijados por el Decreto 1719/2012.

En este sentido, en virtud de los lineamientos del Fallo "Camaronera Patagónica" y toda vez que el citado decreto no ha sido ratificado por el Congreso, corresponde declarar la invalidez de la exigencia tributaria realizada en base al mismo.

Por ello, es que considero que se debe proceder a la devolución de la suma abonada en demasía en relación a los derechos de exportación fijados por el Decreto 509/2007.

VII.- En cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente por la actora, corresponde estar a lo resuelto por el Máximo Tribunal en los autos caratulados "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", teniendo en consideración que la suma que la recurrente solicita que se le devuelva ha sido abonada en pesos.

VIII.- En relación con la tasa de interés, teniendo presente los pronunciamientos de la Alzada en cuanto al tema analizado, corresponde aplicar la tasa pasiva promedio mensual que publica el Banco Central de la República Argentina desde la fecha del pedido de repetición hasta la puesta en vigencia de la resolución ex MH 598/2019 (01/08/2019). A partir del 01/09/2022, se debe aplicar la tasa de interés prevista en las resoluciones 559/2022, 03/2024, 199/2025 y 823/2025, según su vigencia temporal y, en su caso, por las normativas que regulen en lo sucesivo el devengamiento de tales accesorios.

IX.- En cuanto a las costas, corresponde imponerlas al Fisco, por aplicación del principio general de la derrota (art. 68 CPCCN y art. 1163 C.A.).

X.- Por todo lo anterior **VOTO POR**:

1. Revocar la resolución RESOL-2024-186-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas N° 17134-1815-2018.

1. Ordenar la devolución a la actora de los importes abonados en demasía, conforme los Considerandos VII y VIII.

2. Costas a la demandada.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que, corresponde analizar y resolver si la resolución apelada en autos, en cuanto dispuso no hacer lugar al recurso de repetición articulado 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).

II.- Que, bajo tales premisas, 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".

III.- 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 impugnada en la especie – 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 al recurso de repetición formulado por la firma recurrente, en relación a la destinación involucrada en autos.

IV.- 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.

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

1.- Confirmar la Resolución apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

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 C.A. (Art. 1164), teniendo en cuenta el modo en que deciden los otros Vocales repecto de las costas, a los estrictos fines de formar mayoría y por razones de celeridad y economía procesal, adhiero en su totalidad al voto del Dr. Garbarino.

ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud de los votos que anteceden, **por mayoría SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la Resolución apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.02.23 12:11:01 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.02.23 12:32:53 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.02.23 17:56:06 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.23 17:56:56 -03:00