República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-28599666-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 19 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-111980069-APN-SGASAD#TFN; ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2025-111980069-APN-SGASAD#TFN, (ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A).**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Mediante el RE-2025-111979484-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2025-85-E-ARCA-SDGOAI, dictada por el Subdirector General de Operaciones Aduaneras del Interior, en las actuaciones administrativas EX-2024-03346756-AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI, 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° 131/2022, en relación a la destinación Nro. 22 057 EC01 012797 V, cuyo valor asciende a pesos veintitres millones quinientos once mil seiscientos veintidos con 40/100 ($ 23.511.622,40), 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”. Sostiene que los derechos de exportación pagados fueron fijados por el Decreto N° 131/2022 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”. 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 solicitados y con costas al Fisco.

II.- Mediante el IF-2025-138357040-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Luego de efectuar una negativa genérica, analiza los antecedentes normativos que dieron lugar a la fijación de los derechos de exportación. En primer lugar, plantea la incompetencia del Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de las normas (cfr. art. 1164 del C.A.), cita jurisprudencia. En cuanto a la cuestión de fondo, precisa que no resulta aplicable al caso de marras el precedente del Máximo Tribunal "Camaronera Patagónica", dado el diferente contexto normativo que se presenta en el caso de autos, en tanto al momento de la entrada en vigencia de la Resolución N° 11/2002 (05/03/02) aún no había sido dictada la ley 26.122. Transcribe los argumentos esbozados en la sentencia de este Tribunal en los autos caratulados "Transportadora del Gas del Sur S.A.", Expte N° 38.422-A, donde se examinó el Decreto N.° 793/2018, el cual considera aplicable mutatis mutandis. En otro orden, invoca la doctrina emanada en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación” (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN). En subsidio, solicita que en el supuesto caso que se haga lugar a la repetición, se aplique el criterio establecido por la Corte Suprema en la causa “CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/ DGA s/ Recurso Extraordinario”, y los intereses de conformidad con lo previsto en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba y solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas

III.- En la PV-2025-139020088-APN-VOCXIV#TFN se declara la causa de puro derecho. Mediante la PV-2026-25882871-APN-VOCXIV#TFN se elevan los autos a la Sala “E” y finalmente mediante IF-2026-25911755-APN-VOCXIV#TFN se los pasa a sentencia.

IV.- El expediente EX-2024-03346756-AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI se inicia el 3 de octubre de 2024 con motivo de la Solicitud de Caratulación: ACEITERA GENERAL DEHEZA SA JUAN ROUGÉS PROMUEVE REPETICION. REF: N°22057EC01012797V. Posteriormente a través del IF-2025-01353266-AFIP-SESUADSALO#SDGOAI se remiten los autos a la Sección Inspección Simultánea informando que se adjunta en archivo embebido documentación, entre las cuales obra diversa documentación entre ellas el escrito por el cual se inició la solicitud de devolución de derechos de exportación, en relación al P.E Nro. 22 057 EC01 012797 V, cuya carpeta también se encuentra glosada. Luego de diversos pases se emite el informe técnico de la Sección Inspección Simultanea de la Aduana de San Lorenzo IF-2025-01384192-AFIP-SEISDVOSAL#SDGOAI en donde se indica que, al momento de la oficialización de la DDT, se encontraba vigente el Decreto 131/22 (vigente 19/03/22) que fija la alícuota en 33%, y se abonó CONFORME el importe correspondiente por el concepto mencionado anteriormente y por ello entiende que no sería su competencia determinar la supremacía de una norma sobre otra. A continuación se agrega el IF-2025-01531045-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI que contiene la liquidación correspondiente a la cancelación de los derechos de exportación de la operación efectuada. Posteriormente después de diversos pases se agrega el DICTAMEN N° 167/2025 (DV RJU2), en el que se indicó que el área técnica se expidió, entendiendo que no se debe acceder a lo solicitado, todo por cuanto se habría abonado el importe que efectivamente correspondía en concepto de derechos de exportación, conforme la normativa vigente, y en consecuencia de ello manifiesta que se debería rechazar el procedimiento de repetición

incoado. Luego se agrega el IF-2025-03129649-ARCA-DVAYFN#SDGOAI en el que se indica que la empresa solicita la devolución de $ 23.511.622,40, en el entendimiento de haber abonado en forma ilegítima los derechos de exportación por aplicación del Decreto 131/2022, respecto de la destinación 22057EC01012797V -oficializada el 27/12/2022-, y que de los informes técnicos IF-2025-01384192-AFIP-SEISDVOSAL#SDGOAI e IF-2025-01531045-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI, se desprende que la firma abonó el 13/01/2023 la suma de $387.941.769,60 en concepto de pago de los derechos de exportación de la citada destinación. Asimismo advierte que no surge de los actuados, como se arriba al monto repetido, por lo que se requiere su detalle y verificar si es coincidente con el reclamado por la empresa. A continuación se dicta el IF-2025-03201077-ARCA-SITEDVOPSL#SDGOAI informando que el interesado solicita la devolución de $ 23.511.622,40 que es la resultante de la diferencia entre el 33% en concepto de Derecho de Exportación, que abonó conforme según Decreto 131/2022 y el 31% según el anterior Decreto 790/2020 vigente hasta el 18/03/2022. Mediante el IF-2025-03276438-ARCA-DVAYFN#SDGOAI como medida previa a elevar a decisión de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior, acorde a las pautas fijadas por la DI-2022-190-E-AFIP-AFIP, se solicita a ese cuerpo jurídico tenga a bien emitir el dictamen jurídico de su competencia, lo que se cumplimenta, el 10 de septiembre de 2025, mediante el IF-2025-03365763-ARCA-DVDRTA#SDGASJ en el cual se informa que, teniendo en cuenta las intervenciones de las dependencias competentes y la conclusión jurídica a la que se arribara, a criterio de dicho servicio jurídico, correspondía rechazar el procedimiento intentado, dictando el acto administrativo que así lo disponga. Finalmente con fecha 16 de septiembre de 2025 se dicta la RESOL-2025-85-E-ARCA-SDGOAI, apelada en autos.

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. 22 057 EC01 012797 V en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 131/2022.

VII.- 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-2025-85-E-ARCA-SDGOA, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones administrativas EX-2024-03346756-AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI.

2).- Costas a cargo de la actora.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al IV del Voto del Dr. Horacio Joaquín Segura.

II.- Que no corresponde trasladar mecánicamente al sub examine la solución adoptada por la Corte Suprema en 'Camaronera Patagónica S.A.' (Fallos: 337:388), pues aquel precedente examinó la validez de resoluciones ministeriales dictadas en 2002, en un contexto normativo anterior a la sanción de la ley 26.122, que reguló específicamente el trámite y los alcances de la intervención del Congreso respecto de los decretos dictados en ejercicio de facultades delegadas, y distinto también del marco jurídico actualmente integrado por la vigencia reconocida al Código Aduanero en el Digesto Jurídico Argentino (ley 26.939). Ello impone ponderar la controversia a la luz del sistema normativo vigente al tiempo de la oficialización de la destinación aquí debatida y no mediante una traslación automática de las conclusiones del precedente citado.

III.- Que en relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en el 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**", en donde por mayoría se acordó lo siguiente: "*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero*.".

Que, conforme lo he manifestado en el fallo Plenario, cabe destacar que, "*La mayoría de las legislaciones aduaneras del mundo delegan en sus poderes ejecutivos la determinación de la cuantía del tributo atento tratarse los Derechos Aduaneros (tanto de importación como de exportación) de instrumentos de política económica que exceden largamente la finalidad recaudatoria exclusiva que suele observarse en otros tributos.*

En Argentina, esta delegación legislativa, pacíficamente aceptada por la doctrina durante décadas, ha comenzado a cuestionarse a partir de que el Poder Ejecutivo procedió a hacer uso de esa facultad desde el año 2002, presentándose numerosos planteos que procuran colisionar su interpretación con otras normas del sistema jurídico dictadas a partir de la Reforma Constitucional del año 1994.

Obsérvese que los cuestionamientos han sido dirigidos al artículo 755 (derechos de exportación) y no a su norma "espejo" o "gemela" (poseen casi idéntica redacción), el art. 664 del CA, que regula la misma delegación de facultades, pero en materia de importación y que goza desde su nacimiento, de un armónico convivir normativo, sin perturbaciones, turbulencias, ni planteos de inconstitucionalidad.

Lo mismo ha sucedido con otras delegaciones en materia tributaria efectuadas -en similares términos- en el Código Aduanero, y que tampoco han sido objeto de planteos de inconstitucionalidad: art. 663 (derechos de importación específicos), art. 673 (impuesto de equiparación de precios), art. 687 y 697 del C.A. (derechos antidumping y derechos compensatorios)."

Desde esa perspectiva, la discusión no puede reducirse a una traslación lineal de los principios elaborados para la tributación interna, pues los derechos aduaneros presentan una singular densidad funcional como instrumentos de política económica y comercial, rasgo que el propio Código Aduanero recoge al conferir al Poder Ejecutivo facultades de gravar, desgravar y modificar alícuotas en atención a objetivos que exceden la mera recaudación.

IV.- Que en relación a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales

interactuaban en forma conjunta al declarar la “vigencia” de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y fundamentalmente, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo adecuado de control y aprobación “a posteriori” (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

Al respecto, tiene dicho la C.S.J.N. que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (Conforme doctrina de la Corte Suprema in re: “Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas”; “Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro”; “Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros”; entre muchos otros).

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

La C.S.J.N. tiene dicho que “Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad...”. (CSJN, 1956/04/23: Grisolía, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es “aprobar” o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas “condicionadas” o “ad referendum” de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisa-mente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se

encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

V.- Por último, cabe destacar que, las cuestiones planteadas en el presente caso, son análogas a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo Plenario como he comentado ut-supra, donde se aplicó la siguiente doctrina con fecha 26/04/2022, mediante 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**", por mayoría 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. …*".

VI.- En relación a las costas, por la forma en que se resuelve y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha anterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas a la parte actora (art. 1163 del C.A.).

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

Confirmar la **RESOL-2025-85-E-ARCA-SDGOAI,** dictada por el Subdirector General de Operaciones Aduaneras del Interior, en las actuaciones administrativas **EX-2024-03346756-AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI,** con costas.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Me remito a los considerandos I a IV del voto del Dr. Segura continuando conforme lo siguiente.

II.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -RESOL-2025-85-E-ARCA-SDGOAI-, en cuanto denegó la devolución de las sumas pretendidas por la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación al permiso de embarque ("PE") 22057EC01012797V, se ajusta a derecho. Asimismo, cabe recordar, como ya lo hice en innumerables precedentes, que no resulta aplicable al caso el plenario de este tribunal del 26.04.22.

Mediante el referido PE 22057EC01012797V la actora documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 2304.00.10.100B –Harina de tortas (Ley 21.453) Harina y -pellets- TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DEL ACEITE DE SOJA (SOYA), INCLUSO MOLIDOS O EN –PELLETS-, abonando los derechos de exportación establecidos por el decreto 131/22 (BO: 19.03.22) que fijó, para esa PA, una alícuota del 33% (Ver art. 1 que remite al decreto 230/20).

De modo liminar, cabe precisar que las exportaciones de autos se encuentran gobernadas por la ley 21.453, con lo cual su tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es el de la vigente a la fecha de cierre de venta -**29.09.22** para el PE de autos- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley.

La actora cuestiona la validez de decreto 131/22, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

III.- Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con anterioridad al dictado del decreto 131/22, se dictó el decreto 793/18 (BO: 04.09.18), que fijó una alícuota del 12% para todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la nomenclatura común del MERCOSUR (Art. 1); sustituyó las alícuotas de derechos de exportación aplicables a las mercaderías comprendidas en su Anexo II, fijando en 18% la alícuota para la PA

1507.10.00 (Art. 3 y Anexo II); y estableció que para las mercaderías cuya exportación ya estaba gravada, el derecho de exportación establecido en su art. 1 (12%) debía adicionarse a los derechos de exportación vigentes de acuerdo a lo estipulado por su art. 3 (18%), por lo que la alícuota aplicable a la PA en trato quedó fijada en 30% (18+12), con el limite determinado por el art. 2 del referido decreto, que indicaba que el derecho de exportación no podía exceder de $4 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda. Dicho decreto fue luego mantenido en su vigencia y validez legal mediante el art. 82 de la ley 27.467 (BO: 04.12.18). Más tarde, el decreto 37/19 (BO: 14.12.19) dejó sin efecto el límite de $4 por cada dólar estadounidense establecido en el art. 2° del decreto 793/18 (Art. 1).

Posteriormente, se dictó el decreto 230/20 (BO: 05.03.20), que fijó para la PA de autos una alícuota del 33% (Art. 1 y Anexo). Dicho decreto fue dictado en el marco de lo establecido por el art. 52 de la ley 27.541 (BO: 23.12.19), que autorizó al poder ejecutivo, hasta el **31.12.21**, a fijar derechos de exportación, cuya alícuota **no podía superar en ningún caso el 33%**.

Luego de ello, se dictó el **decreto 790/20 (BO: 05.10.20)** que fijó un nuevo sistema de alícuotas para la PA en trato, **estableciendo una alícuota del 28% a partir de octubre del 2020, del 29,5% a partir del 01.11.20, del 30% a partir del 01.12.20 y del 31% a partir del 01.01.21 (Art. 1 y Anexo)**.

Finalmente, mediante el dictado del decreto **131/22 (BO: 19.03.22) se suspendió, hasta el 31.12.22, la aplicación de las alícuotas dispuestas por el decreto 790/20, resultando exigibles las fijadas por el decreto 230/20 (Art. 1), que establecía, para la PA de autos, la alícuota del 33%. Tal alícuota -33%- fue la liquidada a la actora mediante el PE 22057EC01012797V, objeto de la presente.**

En *segundo lugar*, es necesario resaltar que al momento del dictado de los decretos 793/18, 230/20, 790/20 y 131/22 se encontraba ya vigente la ley 26.122 (BO: 28.07.06). Dicha ley tiene por objeto regular el trámite y la intervención del Congreso respecto de los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa bajo la previsión del art. 76 de la Constitución (art. 1). El Capítulo II regula la delegación legislativa. Su art. 11 establece que "*las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación por el Poder Ejecutivo*" y el art. 12 dispone 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*". En lo que interesa el art. 22 establece que las Cámaras se pronunciaran respecto de la aprobación o rechazo de las normas delegadas mediante sendas resoluciones. El rechazo o aprobación de la legislación delegada debe ser expreso (conf. art. 82 de la Constitución). El sistema constitucional, en su regulación por la ley 26.122, establece un mecanismo de intervención del Congreso —de aprobación o rechazo- a posteriori del dictado de las normas delegadas por parte del PEN. De tal modo, el art. 76 de la Constitución –que establece los requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante*- tiene una contrapartida en la regulación constitucional de la *ulterior intervención del mismo Congreso* (art. 99 inc. 3 último párrafo *in fine* mediante la ley que allí se prevé) de control de la legislación delegada dictada por el PEN. El Congreso **que previamente delega sus facultades legislativas luego controla su ejercicio por el PEN**. Se señala, en este último sentido, que **nada de lo anterior exime al PEN de legislar bajo modalidad delegada prescindiendo de las exigencias del art. 76 de la Constitución** en cuanto al ejercicio de esa delegación: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

En *tercer lugar*, debe recordarse la relevancia que tiene en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), sentencia del 15.04.14, en cuanto establece el estándar jurisprudencial de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o incumplimiento, en la norma delegante, de los requisitos del art. 76 de la

Constitución.

IV.- A la luz de lo expuesto *supra* es que corresponde resolver la controversia de autos.

Específicamente, véase que las normas delegantes de facultades que se invocan para el dictado del decreto 131/22 (el **art. 755 del CA y los arts. 76 y 99 incs. 1 y 2 de la Constitución**) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional a *aumentar* las alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, son normas que, *prima facie*, no superarían el *test* del art. 76 de la Constitución -materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio-. Ello es así aun cuando se invoque el mismo art. 76 o razones de emergencia como la mentada guerra en Ucrania o conjeturas sobre "seguridad alimentaria nacional". En materia tributaria la intervención del Congreso es esencial y previa a cualquier decisión del Poder Ejecutiva que implique un aumento de tales cargas, cualquiera fuera la situación que se invoque.

Así, resulta claro que el decreto 131/22, en cuanto dispuso eficientemente **aumentar al 33%** las alícuotas para la mercadería en trato -volviendo al régimen establecido por el decreto 230/20- no se dictó con base en una previa delegación, constitucionalmente válida, de facultades legislativas **tributarias**, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"). Por ello, como por no haber sido objeto de ratificación posterior por una ley o, aún, bajo el procedimiento establecido por la ley 26.122 y al mencionado estándar jurisprudencial establecido por la Corte, las alícuotas incrementadas por dicha normativa padecen el vicio de nulidad absoluta e insanable que embarga al mencionado decreto (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11). Vale también señalar que, aun cuando el decreto 131/22 fuera ratificado por el Congreso mediante una ley o bajo el procedimiento de la ley 26.122 ello solamente tendría efecto a futuro, no retroactivo (conf. Camaronera Patagónica, considerando 11, especialmente su último párrafo), supuesto que no se configura en estos autos.

Se recuerda aquí que la ley 27.541, que delegó facultades al Poder Ejecutivo para dictar válidamente los decretos 230/20 y 790/20, estableció como límite temporal el **31.12.21**, por lo que al momento del dictado del decreto 131/22 (BO: **19.03.22**) tales facultades legalmente otorgadas por el Congreso se encontraban ya vencidas y, como es lógico, las alícuotas establecidas por el referido decreto deben considerarse como incrementadas mediante una norma "delegada" que debe considerarse nula de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 76 de la Constitución, por lo que el reclamo de la actora deviene legítimo y procedente.

Así, a la fecha del vencimiento de las facultades conferidas por el Congreso se encontraba vigente –válidamente- el régimen de alícuotas emergente del decreto 790/20 (BO: 05.10.20), **que estableció, desde el 01.01.21, una alícuota del 31% para la PA de autos** (Art. 1 y Anexo). En consecuencia, siendo que el aumento de alícuotas posterior establecido por el decreto 131/22 (BO: 19.03.22) resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable, tal nivel de alícuotas -31%- es el que resulta válido y aplicable a la fecha de cierre de venta de la mercadería en trato -**29.09.22**-.

V. A mayor abundamiento, véase que tal razonamiento **emerge directamente de la mera lectura de los propios actos del Poder Ejecutivo**. Al dictar el impugnado decreto 131/22 invoca como normas delegantes el art. 755 del CA y los arts. 76 y 99 incs. 1 y 2 de la Constitución mientras que, **de modo notoriamente divergente**, al dictar los decretos 230/20 y 790/20 invocó el artículo 52 de la ley 27.541 y sus modificaciones (de delegación temporaria para modificar alícuotas de derechos de exportación) que lo habilitaba a aumentar alícuotas –con el tope del 33%- cumpliendo con los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución.

En ese sentido, los fundamentos normativos del decreto 131/22 ponen de manifiesto, en contraste con los fundamentos simétricos de los decretos 230/20 y 790/20, una *evidente violación por el Poder Ejecutivo de la*

doctrina de no contradicción con sus propios actos, previos y relevantes -sin perjuicio de la ya apuntada nulidad constitucional que, en sí, vicia al decreto 131/22-. Ello guarda estricta coherencia con el relato de la actora en cuanto a que el proyecto de ley de presupuesto 2022 buscaba extender la delegación de facultades a favor del PEN del art. 52 de la ley 26.541, pero ese proyecto fue rechazado por la Cámara de Diputados; sin facultades delegadas por el Congreso el Poder Ejecutivo decidió igualmente avanzar con el dictado del decreto 131/22, tratando de disfrazar la nulidad absoluta e insanable (arts. 76 y 99 inc. 3 de la CN) que lo vicia en su génesis sosteniendo que se "suspenden" hasta el 31.12.22 las alícuotas del decreto 790/20 y declara exigibles las fijadas por el decreto 230/20 (momento en que el Poder Ejecutivo sí poseía facultades constitucionales para fijarlas).

En consecuencia, corresponde hacer lugar al pedido de devolución de la actora por el 2% de derechos de exportación liquidados en demasía por el sistema informático.

VI.- *Costas*: En relación a las costas, se imponen a la Aduana vencida (art. 1163 del CA).

VII.- Por todo lo anterior, **VOTO POR:**

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 131/22 respecto del momento imponible -29.09.22- del PE 22057EC01012797V (art. 6 ley 21.453).

2.- Declarar que la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta de la mercadería en trato es la del 31%, conforme lo establecido por el decreto 790/20.

3.- Revocar la resolución RESOL-2025-85-E-ARCA-SDGOAI dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo en el marco de las actuaciones administrativas EX-2024-03346756- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI, declarando que corresponde devolver el 2% de derechos de exportación liquidados en exceso por el sistema informático, con más los intereses de los arts. 811 y 812 del CA, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo hasta la fecha del pago efectivo y total.

4.- Imponer las costas a la Aduana.

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

1).- CONFIRMAR la RESOL-2025-85-E-ARCA-SDGOA, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en las actuaciones administrativas EX-2024-03346756-AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI.

2).- Costas a cargo de la actora.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.03.18 14:24:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.03.18 15:57:47 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.03.19 13:00:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.19 13:01:02 -03:00