República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-45431414-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 6 de Mayo de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2023-120100749- -APN-SGASAD#TFN; "RAIZEN ARGENTINA S.A.U. c/ D.G.A. 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, Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Juan M. Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía 18a), a fin de resolver en los autos caratulados **"RAIZEN ARGENTINA S.A.U. c/ D.G.A. s/ RECURSO DE APELACIÓN"**, expediente N° **EX-2023-120100749- -APN-SGASAD#TFN**,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que mediante RE- 2023-120099248-APN-DTD#JGM, se presenta la firma RAIZEN ARGENTINA S.A.U. (antes denominada SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A.) e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2019-99-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM recaída en las actuaciones administrativas N° 13289-46740-2014, a través de la cual se denegó la solicitud de devolución de $2.253.065,26 vinculada a las Destinaciones N° 09 001 ES02 000121 K / 09 001 EC08 000119 H, con más intereses, importe que –según sostiene– habría sido abonado en exceso en concepto de derechos de exportación en virtud de la Resolución (MEP) N° 394/2007. Señala que los fundamentos expuestos por el servicio aduanero para denegar la repetición resultan inadmisibles. Manifiesta que, en el año 2009, su mandante oficializó las destinaciones objeto de autos, a las que se aplicaron los derechos de exportación variables establecidos por la Resolución (MEP) N° 394/07. Explica que dicha norma recibió confirmación legislativa el 28/12/2011, a través de la Ley N° 26.732. Sostiene que, en este marco, resulta aplicable la doctrina del precedente "Camaronera Patagónica" (Fallos 337:388), padeciendo la Resolución (MEP) N° 394/07 de la misma invalidez que la Corte Suprema declaró respecto de la Resolución N° 11/2002. Invoca el principio de legalidad en materia tributaria y el derecho de propiedad. Solicita se declare la

inconstitucionalidad de la Resolución (MEP) N° 394/07. Sostiene la competencia del Tribunal para resolver el caso y cuestiona la tasa de interés aplicable a la devolución. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-16404773-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso que le fuera conferido y acompaña como prueba las actuaciones administrativas N° 13289-46740-2014. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean expresamente reconocidas. Realiza una reseña de los antecedentes normativos aplicables. Señala que el Tribunal Fiscal carece de facultades para declarar la inconstitucionalidad de las normas, conforme lo dispuesto por el artículo 1164 del C.A. Aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo “Camaronera” es desacertada. Cita la normativa que hace a su derecho y jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Explica que la aplicabilidad y validez de la norma tiene origen en el marco de la Ley de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario N° 25.561. Asimismo, refiere que mediante la sanción de la Leyes 26.204, 26.217, 26.732, sucesivas y modificatorias, el Congreso Nacional prorrogó en materia de hidrocarburos la vigencia de la Ley de Emergencia Económica, así como también las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Nacional para establecer las alícuotas correspondientes, atribuciones que podían ser delegadas en el Ministerio de Economía. Cita jurisprudencia. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante IF-2025-126125229-APN-TFN#MEC, se elevan los autos a esta Sala “F” y se llaman a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas N° 13289-46740-2014 se inician en fecha 19/12/2014, con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación a los Permisos de Embarque (PE) N° 09 001 ES02 000121 K / 09 001 EC08 000119 H. A fs. 21 y 23 se agregan los sobres contenedores de los PE. A fs. 38 se tiene por presentada a la firma y por deducido el procedimiento de repetición. A fs. 54 y 56 obran diversos informes técnicos y a fs. 57 el informe producido por la División Dictámenes en Régimen Tributario Aduanero. En fecha 27/08/2019 se dicta la Resolución N° RESOL-2019-99-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, rechazando la repetición solicitada.

V.- Corresponde resolver en autos si la Resolución N° RESOL-2019-99-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, en cuanto rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación formulada por la firma RAIZEN ARGENTINA S.A.U., se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma que, según refiere, considera indebidamente abonada con relación a los PE N° 09 001 ES02 000121 K / 09 001 EC08 000119 H. Mediante tal operación, la actora documentó la exportación de mercadería ubicada en la P.A. SIM 2710.19.22.000Q, abonando los derechos de exportación establecidos por la Resolución (MEP) N° 394/2007.

Que, con carácter preliminar y en cuanto a la doctrina fijada en el acuerdo plenario dictado por este Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de apelación”, considero que dicho precedente resulta aplicable exclusivamente a los procedimientos de repetición en los que la alícuota de derechos de exportación haya sido fijada por Decreto N° 793/2018. Por ello, teniendo en cuenta que en los presentes actuados se cuestiona la Resolución (MEP) N° 394/2007 –tratándose de normas distintas–, dicho precedente no resulta aplicable al caso bajo análisis.

Ahora bien, en cuanto a los antecedentes normativos de este caso, cabe reseñar que mediante la Ley de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario N° 25.561 (B.O. 07/01/2002) se creó, en su artículo 6, un derecho a la exportación de hidrocarburos por el término de cinco años, facultando al Poder Ejecutivo Nacional a establecer la alícuota correspondiente.

Las atribuciones allí otorgadas fueron ejercidas, inicialmente, mediante el Decreto N° 310/2002 (B.O. 14/02/2002), y su modificatorio Decreto N° 690/2002 (B.O. 02/05/2002), estableciéndose, en cuanto aquí interesa, una alícuota del 5% para las mercaderías comprendidas entre las P.A. 2710.11.10 a 2710.99.00.

Posteriormente, la Ley N° 26.217 (B.O. 16/01/2007), en su artículo 1, prorrogó el derecho a la exportación de hidrocarburos creado por la Ley N° 25.561 por otros cinco años, previendo, a su vez, que las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Nacional podrían ser subdelegadas en el Ministerio de Economía y Producción. Por otra parte, dispuso en su artículo 2 que: *“Hasta tanto se ejerzan las facultades previstas por el artículo anterior continuarán vigentes los Decretos Nros. 310 del 13 de febrero de 2002 y sus modificatorias (...)”*.

Luego, mediante el Decreto N° 509/2007 (B.O. 23/05/2007), se mantuvo la vigencia del referido Decreto N° 310/2002 y sus modificatorios, aplicando a tales efectos las alícuotas indicadas en su ANEXO XV “Derechos de Exportación para Hidrocarburos”, en el que quedó comprendida la mercadería objeto de autos, con una alícuota del 5%.

En este escenario, mediante la Resolución (MEP) N° 394/2007 (B.O. 16/11/2007) se modificó el esquema de derechos de exportación de alícuotas fijas, sustituyéndolo por un sistema de alícuotas variables o móviles. A tal efecto, dicha norma fijó valores de referencia y de corte para la mercadería exportada, los cuales, mediante la aplicación de una fórmula establecida en la misma resolución, permitían calcular la alícuota de derechos de exportación correspondiente.

Por último, cabe señalar que la Resolución referida en el párrafo anterior recién fue ratificada por el Congreso de la Nación mediante la Ley 26.732 (B.O. 28/12/2011), a través de la cual se prorrogó nuevamente el derecho de exportación de hidrocarburos que había sido creado por la Ley 25.561, disponiendo, en lo que aquí interesa, que: *“Hasta tanto se ejerzan las facultades previstas en el artículo anterior continuarán vigentes (...) las Resoluciones 394 de fecha 15 de noviembre de 2007 (...)”*.

VI.- Sentado ello, cabe señalar que la cuestión aquí debatida ha sido resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Camaronera Patagónica” (Fallos: 337:388), donde se fijaron los lineamientos que deben aplicarse en materia de delegación legislativa para la creación de derechos de

exportación. En dicho precedente, el Máximo Tribunal sostuvo que la ausencia de una clara política legislativa y de una base de delegación suficiente –en particular, la falta de determinación de alícuotas máximas y mínimas– conllevan a que el Poder Ejecutivo –por vía de delegación en un ministerio– irrumpa en una materia que se encuentra reservada exclusivamente al Congreso de la Nación, en virtud de las facultades acordadas en la Carta Magna, invalidando de este modo la alícuota establecida mediante el actuar injustificado.

Así, si bien en el precedente referido se declaraba la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de dos resoluciones dictadas por el Ministerio de Economía, particularmente las Resoluciones N° 11/2002 y 150/2002, lo que aquí concierne es que el Máximo Tribunal entendió que dichas resoluciones eran violatorias de los artículos 76 y 99, inciso 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 N° 11/2002 –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 la misma no contó con la ratificación del Congreso de la Nación, pero la reconoció como válida *a posteriori* de la convalidación efectuada mediante la Ley N° 25.645, por cuanto entendió que 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 Constitución Nacional. En definitiva, la Corte Suprema invalidó parcialmente –y hacia el pasado– la norma ministerial por considerarla carente de respaldo legal, reconociéndole efectos recién desde la existencia de la aprobación legislativa –y hacia el futuro–.

Por lo expuesto, teniendo en consideración que la Resolución (MEP) N° 394/2007 modificó el elemento cuantitativo del tributo –parte estructural del impuesto– y que la misma fue convalidada posteriormente por el Congreso recién con la sanción de la Ley 26.732, cuya entrada en vigencia se produjo el 28/12/2011, corresponde concluir que su aplicación a operaciones registradas con anterioridad –en el caso de autos, el 17/11/2009– torna inválida la exigencia tributaria, conforme lo resuelto por la Corte Suprema *in re* “Camaronera Patagónica”.

A mayor abundamiento, cabe señalar que en idéntico sentido se ha expedido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en casos similares al de autos (conf. Sala I en autos “RAIZEN ARGENTINA SAU (TF 97248489-A) C/ D.G.A.”, expediente N° 14076/2025, sentencia del 07/08/2025; Sala II en autos “SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETRÓLEO S.A. (TF 38241-A) C/ D.G.A.”, expediente N° 21118/2024, sentencia del 14/02/2025; Sala III en autos “RAIZEN ARGENTINA SAU (TF 145104985-A) C/ D.G.A.”, expediente N° 49222/2025, sentencia del 12/03/2026; Sala IV en autos “RAIZEN ARGENTINA SAU (TF 137696898-A) C/ D.G.A.”, expediente N° 8417/2025, sentencia del 22/2025; entre otros).

Por todo lo expuesto, corresponde revocar la Resolución N° RESOL-2019-99-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y hacer lugar a la devolución de la suma abonada en demasía por la actora en relación a las Destinaciones N° 09 001 ES02 000121 K / 09 001 EC08 000119 H.

VII.- En cuanto a la moneda en que deberá llevarse a cabo la devolución de lo abonado indebidamente, corresponde estar a lo resuelto por el Máximo Tribunal en los autos C.1242.XLIX, “Cencosud SA (TF 29535-A) c/ DGA”, sentencia del 15 de mayo de 2014, teniendo en consideración que la suma que la recurrente solicita se le devuelva ha sido abonada en pesos (artículo 809 del C.A.) y que el monto reclamado ha sido expresado en dicha moneda en el Formulario F4.

VIII.- En relación a la tasa de interés aplicable a la devolución, teniendo presente los reiterados pronunciamientos de la Alzada respecto del tema analizado (Sala I en autos “VITERRA ARGENTINA SA (TF 28006500-A) c/ DGA”, expte. N° 13419/2025, sentencia del 11/09/2025; Sala III en autos “THOMAS DE SUDAMERICA SA (TF 28676-A) c/ DGA”, expte. N° 37527/2016, sentencia del 12/10/2017; Sala V en autos “LDC ARGENTINA SA (TF 39876-A) c/ DGA”, expte. N° 38613/2025, sentencia del 18/11/2025; entre muchos otros), 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 N° 598/2019 (01/08/2019) y, en adelante, las sucesivas tasas vigentes (conf. Resoluciones N° 559/2022, 3/2024, 199/2025, 823/2025 y las que con posterioridad la modifiquen o reemplacen) correspondientes a cada período devengado, conforme la reglamentación emitida al respecto.

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.).

Por las razones expuestas **VOTO POR**:

1.- Revocar la Resolución N° RESOL-2019-99-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM recaída en las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-46740-2014.

2.- Ordenar la devolución a la actora de los importes abonados en demasía, conforme lo dispuesto en los Considerandos VII y VIII.

3.- Costas a la demandada.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse “brevitatis causae” a la descripción realizada en el voto que antecede.

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 el pedido de repetición de derechos de exportación formulado 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.

ASÍ LO VOTO.-

El Dr. Soria dijo:

Doy por reproducido el relato expuesto por el Dr. González Palazzo en sus considerandos I a IV, continuando el considerando V conforme lo siguiente:

V.- ***Decisión del caso:*** Se discute en autos la constitucionalidad de la Resolución (MEP) 394/07.

Sobre la validez constitucional de la citada resolución, conforme la jurisprudencia de la Corte Suprema en "Camaronera Patagónica", ya me he expedido en la causa "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/DGA s/apelación", Expte. 38.579-A, dictada de modo unánime por la Sala "E", que integro, a cuyos fundamentos remito y los cuales se consideran integrando la presente sentencia.

A mayor abundamiento, se señala que los fundamentos del mencionado precedente de la Sala "E" han sido confirmados por la Sala I de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, en el expediente 44063/2022, voto unánime de los jueces Facio, do Pico y Heiland, que remite al dictamen 2993/22 del Fiscal General de Cámara.

Adicionalmente, considero que no resulta aplicable a esta causa el plenario del 26.04.22 del tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A." (EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN). Ello atento a que si se analiza tanto la Resolución (MEP) 394/07 como la totalidad de las normas involucradas en la causa, *nunca* el Poder Ejecutivo Nacional invoca el art. 755 del CA para disponer los niveles de alícuotas de la resolución impugnada. Muy por el contrario, el encuadre normativo a la Resolución (MEP) 394/07, lo configuran, conjuntamente el Poder Ejecutivo y el Congreso en los artículos 76 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional, en la ley 25.561 (BO: 07.01.02) con sus prórrogas –leyes 25.972 (BO: 17.12.04); 26.077 (BO: 10.01.06); 26.204 (BO: 20.12.06); 26.339 (BO: 04.01.08); 26.456 (B0: 16.12.08); 26.563 (B0: 22.12.09); 26.729(B0: 28.12.11); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15)- y en las leyes 26.217 (BO: 16.01.07) y 26.732 (BO: 28.12.11). Al respecto se remite a los considerandos **XIV** y **XV** del fallo de la Sala "E" referido en el primer párrafo.

VI.- Sin perjuicio de lo expuesto, a los fines de alcanzar la mayoría necesaria para dictar sentencia, y coincidiendo la resolución sustantiva propiciada por mi voto con la solución dispositiva -prescindente de todo examen constitucional- del plenario del tribunal del 26.04.22, voto, en los mismos términos que el Dr. Garbarino, por su aplicación imponiendo las costas por su orden.

Por las razones expuestas **VOTO POR**:

1.- Confirmar la Resolución RESOL-2019-99-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, recaída en el expediente administrativo SIGEA 13289-46740-2014.

2.- Imponer las costas por su orden.

Así lo voto.-

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

1.- Confirmar la Resolución N° RESOL-2019-99-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM recaída en las actuaciones administrativas SIGEA N° 13289-46740-2014.

2.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.-

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Titular de la Vocalía 17°), Pablo A. Garbarino (Titular de la Vocalía 16°) y Juan M. Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía 18°).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.05.05 13:34:58 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.05 20:48:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.05.06 14:58:35 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: 2026.05.06 14:59:12 -03:00