República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-82127336-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Agosto de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2025-114924509- -APN-SGASAD#TFN; "ACEITERA GENERAL DEHEZA S A c/ Dirección General de Aduanas s/ 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 Juan M. Soria, a fin de resolver en los autos caratulados "**ACEITERA GENERAL DEHEZA S A c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** expediente N° **EX-2025-114924509- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que mediante RE-2025-114924419-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2025-92-E-ARCA-DIRAHI#SDGOAI recaída en el marco del expediente electrónico EX-2024-03576121- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI, mediante la cual se rechazó el reclamo de repetición promovido por su mandante en concepto de derechos de exportación abonados en demasía respecto de la mercadería exportada en la destinación 22057EC01005389U, impuestos por el Decreto 131/2022, por la suma de $21.526.394,24 –con más los intereses correspondientes-. Hace una breve descripción de la actividad que desarrolla la empresa y de los antecedentes normativos del caso. Afirma que la modificación que efectúa el Decreto 131/2022 de las alícuotas aplicables resulta inconstitucional, y que el mismo no respeta los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, establecidos por la propia Constitución Nacional. Considera que se afectó el principio de legalidad debido a que fija un elemento esencial de un impuesto sin calificar jurídicamente como una ley y sin haber recibido una convalidación posterior del Poder Legislativo. Realiza consideraciones respecto de la normativa involucrada, citando jurisprudencia. Refiere al Fallo Camaronera de la CSJN. Se explaya sobre la inaplicabilidad del art. 1164 del Código Aduanero y la facultad de este Tribunal de declarar la inconstitucionalidad del Decreto 131/2022, lo cual solicita. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Mediante IF-2025-142035375-APN-DTD#JGM se presenta la representación fiscal, contesta el traslado del recurso que le fuera conferido y acompaña las actuaciones administrativas. Realiza un breve relato de los hechos y efectúa una

negativa genérica de las afirmaciones y hechos manifestados por la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Seguidamente, se refiere a la "teoría de la emergencia" elaborada y ratificada por la CSJN, que da validez y fundamento al Decreto 131/2022. Plantea la incompetencia de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de una norma. Refiere a los antecedentes normativos y al precedente "Camaronera Patagónica S.A." de la CSJN. Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, mediante PV-2025-143730409-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-2026-74616605-APN-VOCXVII#TFN.

IV.- Que, las actuaciones administrativas EX-2024-03576121- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI se inician en fecha 18/10/2024 con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al PE 22057EC01005389U. Seguidamente, obra el informe técnico de la Sección Inspección Simultánea mediante IF-2025-00553770-AFIP-SEISDVOSAL#SDGOAI y el informe de pago mediante IF-2025-00658149-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI. El 07/05/2025 se tiene por presentada a la firma y se declara la cuestión de puro derecho. Finalmente, en fecha 23/09/2025 se dicta la Resolución N° RESOL-2025-92-E-ARCA-SDGOAI, no haciendo lugar a la repetición solicitada.

V.- Que, sentado lo precedente, corresponde resolver si la resolución apelada en autos es ajustada a derecho.

La firma solicita la devolución de la suma de $21.526.394,24 –con más los intereses-, que según refiere habría abonado en demasía en relación a los derechos de exportación correspondientes a la operación documentada mediante el PE 22057EC01005389U, mercadería bajo la P.A. 1507.10.00.100Q, con una alícuota del 33% fijada por el SIM según lo establecido por el Decreto 131/2022. El PE fue oficializado el 23/05/2022 (post embarque 31/05/2022), y la DJVE 22001DJVE003442P oficializada el 20/05/2022.

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 131/2022 –una norma distinta-, no corresponde su aplicación al caso bajo análisis.

Ahora bien, en relación a los antecedentes normativos de este caso, corresponde mencionar la Ley 27.541 (B.O. 23/12/2019), mediante la cual se declaró la emergencia pública, delegándose las facultades comprendidas en ella a favor del Poder Ejecutivo, en los términos del art. 76 de la Constitución Nacional –art. 1-. Seguidamente, el art. 52 estableció que "*en el marco de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo nacional mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el treinta y tres por ciento (33%) del valor imponible o del precio oficial FOB. Se prohíbe que la alícuota de los derechos de exportación supere el treinta y tres por ciento (33%) del valor imponible o del precio oficial FOB para las habas (porotos) de soja (…)*", señalando que el Poder Ejecutivo podrá ejercer dichas facultades hasta el 31 de diciembre de 2021.

En ese contexto es que se dictaron los Decretos 230/2020 (B.O. 05/03/2020) y 790/2020 (B.O. 05/10/2020). El Decreto 230/2020 fijó una alícuota del 33% para los derechos de exportación de la P.A. 1507.10.00 –en trato-, y el Decreto 790/2020 estableció un incremento progresivo de las mismas, siendo las de la P.A. objeto de autos: octubre 2020, 28%; a partir del 01/11/2020, inclusive, 29,5%; a partir del 01/12/2020, inclusive, 30%; y a partir del 01/01/2021, inclusive, 31%.

El PE fue oficializado el 23/05/2022 (post embarque 31/05/2022), y la DJVE 22001DJVE003442P oficializada el 20/05/2022.

Tal como se desarrolló, dichos decretos fueron dictados en el marco de una ley que delegó expresamente facultades legislativas en materia tributaria en el Poder Ejecutivo, en el marco del art. 76 de la Constitución Nacional, fijándose, a

tales efectos, un límite temporal y cuantitativo, para la fijación de derechos de exportación.

El 18/03/2022 de dictó el Decreto 131/2022 (B.O. 19/03/2022), el cual, en su art. 1, establece: "*Suspéndense, hasta el 31 de diciembre de 2022, inclusive, para las mercaderías alcanzadas por las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (N.C.M.) comprendidas en el Decreto N° 790 del 4 de octubre de 2020, las alícuotas del derecho de exportación allí establecidas y actualmente exigibles, resultando de aplicación desde la entrada en vigencia del presente decreto y hasta aquella fecha, inclusive, las fijadas para las referidas mercaderías en el Decreto N° 230 del 4 de marzo de 2020*". En los Considerandos del mismo se cita la Ley 27.519, la cual prorroga la Emergencia Alimentaria Nacional hasta el 31 de diciembre del 2022, pero sin establecer una delegación legislativa expresa en materia tributaria a favor del Poder Ejecutivo para establecer derechos de exportación, mucho menos límites cuantitativos o temporales para la facultad delegada –ni fija los elementos esenciales del tributo-.

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 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 Constitución Nacional. 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 al Poder Ejecutivo,

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 131/2022 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° 11742/2025, la Sala III en el expediente N° 21752/2024 y la Sala V en el expediente N° 17097/2025, entre otros, –todos de igual carátula a la presente-, declararon la invalidez del Decreto 131/2022 y reconocieron el derecho de la firma actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados en exceso, sin causa.

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, considero que se debe proceder a la devolución de la suma abonada en demasía en relación a los derechos de exportación vinculados a la operación documentada mediante el PE 22057EC01005389U.

VI.- En relación con la tasa de interés, y teniendo presente que la misma no fue cuestionada por la actora, corresponde aplicar lo normado por los arts. 811 y 812 del Código Aduanero.

VII.- En cuanto a las costas del proceso, las mismas deben imponerse al Fisco por cuanto no encuentro razones para apartarme del principio general de la derrota (art. 1163 del C.A.).

Por todo lo anterior **VOTO POR**:

1. Revocar la Resolución N° RESOL-2025-92-E-ARCA-SDGOAI, dictada en el marco del Expediente Electrónico EX-2024-03576121- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI, y ordenar la devolución de los importes abonados en demasía.
2. Costas al Fisco.

Así lo voto.-

El Dr. Pablo A. 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, <u>VOTO</u> por:

1.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

ASÍ LO VOTO.-

El Dr. Juan M. Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. González Palazzo. Así lo voto.-

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

1.- Revocar la Resolución N° RESOL-2025-92-E-ARCA-SDGOAI, dictada en el marco del Expediente Electrónico EX-2024-03576121- -AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI, y ordenar la devolución de los importes abonados en demasía.

2.- Costas al Fisco.

Regístrese y notifíquese.

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

Vocalía de la 18° Nominación).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.08.24 14:07:19 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: 2026.08.24 19:03:39 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: 2026.08.25 18:26:26 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: 2026.08.25 18:28:34 -03:00