República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-85013489-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 2 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-29229644- -APN-SGASAD#TFN; ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía 17ª Nominación), para resolver en los autos caratulados **“ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/DGA s/recurso de apelación”**, expediente **EX-2026-29229644- -APN-SGASAD#TFN**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que por RE-2026-29228009-APN-SGASAD#TFN la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2026-131-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI dictada por la Agencia de Recaudación y Control Aduanero en el marco de las actuaciones administrativas EX-2024-03448391- -AFIPSRRODVMENT#SDGPCI. Mediante tal resolución se resolvió rechazar la solicitud de devolución de derechos de exportación supuestamente pagados en demasía, por un monto total de $26.158.345,41, en relación a la destinación de exportación 22057ECO1003458P. Explica que se trata de un caso análogo al analizado por la CSJN en el precedente “Camaronera Patagónica S.A.” y que la ilegitimidad del pago radica en la inconstitucionalidad del decreto 131/22, que estableció las alícuotas aplicables para la liquidación derechos de exportación en abierta violación al principio de legalidad en materia tributaria. Señala que hasta el 19.03.22 sus exportaciones se encontraban gravadas por las alícuotas establecidas en el decreto delegado 790/20, que había sido dictado como consecuencia de la delegación legislativa contenida en el art. 52 de la ley 27.541, cuyo plazo vencía el 31.12.21. Agrega que el proyecto de ley de presupuesto 2022 buscaba extender tales facultades hasta el 31.12.24, pero el mismo fue rechazado por la cámara de diputados, y a pesar de la clara inexistencia de facultades delegadas se dictó el decreto 131/22, a través del cual se suspendió hasta el 31.12.22 las alícuotas de derechos de exportación establecidas por el decreto 790/20 y declaró exigibles las fijadas en el decreto 230/20. Procede luego a expresar los fundamentos de su apelación, indicando que los derechos de exportación que se repiten fueron efectivamente abonados. Remarca la inconstitucionalidad del decreto 131/22 y

posteriormente indica que la CSJN ya ha declarado que el art. 755 del código aduanero (“CA”) no califica como una norma delegante válida a efectos de que el poder ejecutivo pueda fijar derechos de exportación. Cita jurisprudencia. Señala que este tribunal es competente para apartarse de lo dispuesto por el art. 1164 del CA. Finalmente, ofrece prueba, hace reserva de caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- En IF-2026-60229640-APN-SGASAD#TFN contesta el traslado el representante fiscal que luego de hacer una negativa genérica de los hechos y el derecho que no sean de su expreso reconocimiento, se explaya sobre los actuados aduaneros. Sostiene que la interpretación del precedente “Camaronera Patagónica S.A.” realizada por la actora es errónea y no recepta un análisis completo de dicha sentencia. Agrega que en el caso de autos estamos ante el ejercicio de una atribución expresamente reconocida al poder ejecutivo y que el análisis debe hacerse a la luz de la ley 26.122. Señala que la realidad imperante en el comercio internacional, traducida en la velocidad del intercambio de mercaderías, justifican la delegación en cabeza del poder ejecutivo a los efectos de establecer los aranceles y su quantum en función de los cambios producidos en el contexto internacional como en la necesidad de mitigar los efectos de este, promoviendo, protegiendo y conservando las actividades productivas nacionales. Cita jurisprudencia para fundar sus dichos. Solicita que se tenga presente el cambio de contexto normativo desde el dictado del precedente “Camaronera Patagónica S.A.”, con el dictado de la ley 26.122, razón por la cual dicho fallo no resultaría aplicable al caso de marras. Luego sostiene que por imperio del art. 1164 del CA este tribunal tiene vedado expedirse sobre el planteo de inconstitucionalidad de la actora y solicita la aplicación del fallo plenario del 26.04.22. En subsidio, solicita que se rechace la repetición intentada en atención a que la actora trasladó los derechos de exportación cuya devolución intenta, por lo que acceder a su pedido constituiría un enriquecimiento sin causa. Desconoce los montos reclamados y solicita la aplicación del fallo “Cencosud”. En cuanto al planteo de intereses, solicita se aplique lo previsto por los arts. 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Mediante PV-2026-61962390-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Luego, se elevan los autos a esta Sala “F” y quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones EX-2024-03448391-AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI inician con el pedido de repetición de derechos de exportación por la firma Aceitera General Deheza S.A. abonados en exceso, con relación al permiso de embarque (“PE”) 22057EC01003458P. Posteriormente, se detalla el pago y se emite informe técnico. Acto seguido, se provee la respectiva solicitud de repetición efectuada por la exportadora. Finalmente, previo Dictamen, se dicta la RESOL-2026-131-E-ARCA-DIRAHI#SDGOAI, aquí apelada.

V.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -RESOL-2026-131-E-ARCA-ADSALO#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”) 22057ECO1003458P, 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 22057ECO1003458P la actora documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 1507.10.00.100Q A granel (21.453) Aceite en bruto, incluso desgomado ACEITE DE SOJA (SOYA) Y SUS FRACCIONES, INCLUSO REFINADO, PERO SIN MODIFICAR QUIMICAMENTE 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 alícuota vigente a la fecha de cierre de venta -**1.04.22** 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.

V.1.- 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 22057ECO1003458P, 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*, no puede dejar de señalarse 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.

V.2.- 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 tuvo la virtualidad para 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.3. 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 las facultades delegadas 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.- 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 -8.04.22- del PE 22057ECO1003458P (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-2026-131-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI dictada por la Agencia de Recaudación y Control Aduanero en el marco de las actuaciones administrativas EX-2024-03448391- -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.

El Dr. Pablo 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 la destinación involucrada 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.

La Dra. Claudia Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Garbarino.

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

1.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 17a. Nominación).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.09.01 14:07:08 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.09.01 15:13:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.09.02 13:25:55 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.02 13:27:22 -03:00