República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-90110795-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 16 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-129198146- -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), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **“ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. c/DGA s/recurso de apelación”**, expediente **EX-2025-129198146- -APN-SGASAD#TFN**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2025-129197175-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2025-103-E-ARCA-SDGOAI recaída en las actuaciones EX-2025-01586932- -AFIP-SESUADSALO#SDGOAI (SIGEA 17134-2071-2023) mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de $ vinculado al P.E. Nro. 18057EC01009860Acon más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 793/2018-. Realiza una síntesis de lo acaecido en sede aduanera. Entiende que la aplicación de los derechos de exportación mediante el n° 793/2018 es inconstitucional, ya que viola el *principio de legalidad*. Aduce que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que Decreto referido es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Invoca la jurisprudencia del caso *“Camaronera Patagónica”*. Analiza sus alcances y la norma prevista en el art. 755 del CA para concluir que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Manifiesta que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que el Decreto 793/18 es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Cita jurisprudencia y doctrina a su favor. Aduce que recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 13/12/18, cuando entró

en vigencia la ley 27.467. Solicita se aplique la doctrina sentada por la Corte en el caso *"Camaronera Patagónica S.A."*, en tanto allí se declaró la inconstitucionalidad de una resolución ministerial que estableció derechos de exportación a partir de una delegación inválida y que fue ratificada luego de que haya entrado en vigencia. En consecuencia, peticiona se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto 793/18, en tanto es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Entiende que el art. 755 del Código Aduanero, al no ser ratificado por una Ley ni reunir los requisitos que impone el artículo 76 de la Constitución Nacional, no resulta una norma delegante suficiente, para de modo autónomo, autorizar al Poder Ejecutivo a establecer alícuotas de derecho de exportación. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, y se ordene la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con más los intereses del art. 811, del C.A., con costas.

II.- Que por el IF-2026-21850245-APN-DTD#JGM se presenta la representante del Fisco y contesta el traslado conferido. Hace un resumen de lo actuado en sede administrativa y una negativa genérica de los dichos y hechos manifestados por la contraria. Analiza los antecedentes normativos en materia de derechos de exportación. Explica las razones por las cuales el fallo "Camaronera Patagónica" no resulta aplicable al caso de autos. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Agrega que mediante el Decreto 793/18 el Poder Ejecutivo no ejerció la facultad del inciso a), apartado 1, del artículo 755, si no la del inciso c). Refiere a las circunstancias extraordinarias que motivaron el dictado del Decreto 793/18, sosteniendo que es obligación del Estado tomar medidas rápidas y eficientes para aminorar las consecuencias gravosas para la economía del país. Cita jurisprudencia relativa al Decreto 793/2018 que le dio razón a su mandante. Se refiere a la limitación de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de las normas y solicita la aplicación del Fallo Plenario del 26/04/2022. Subsidiariamente, solicita la aplicación del fallo de CSJN "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/DGA s/ RECURSO EXTRAORDINARIO, S.C., C.1242, L.XLIX". En cuanto a la tasa de interés, requiere la aplicación de los artículos 811 y 812 del C.A. Hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2026-23048704-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por presentada a la D.G.A. y por contestado el traslado que le fuera conferid. Por PV-2026-75245679-APN-VOCXVIII#TFN y por acompañadas las actuaciones administrativas. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

IV.- Que las actuaciones EX-2025-01586932- -AFIP-SESUADSALO#SDGOAI (SIGEA 17134-2071-2023), se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados con relación al P.E N° 18057EC01009860A. A continuación, se agregan detalle del pago y la liquidación manual. Acto seguido, la Aduana provee la respectiva solicitud de repetición efectuada por la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. Finalmente y previo dictamen, se dicta la Resolución RESOL-2025-103-E-ARCA-SDGOAI, aquí apelada.

V.- Que, corresponde resolver si la resolución mencionada precedentemente, mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la devolución pretendida por la actora en concepto de derechos de exportación, se ajusta a derecho.

Que mediante el P.E. N° 18057EC01009860A, oficializado el 27/12/2018 y con fecha de cierre de venta el 30/11/2018, la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada abonando los derechos establecidos por el Decreto 793/18 que fijó para todo el universo arancelario una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Que la actora cuestiona la validez constitucional del Decreto 793/18 por los fundamentos que expone y remitiendo al precedente de la Corte in re “Camaronera Patagónica” (Fallos: 337:388) del 15/04/2014.

Que le asiste razón a la firma en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de la Sala E del 29/10/21, en autos “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA” (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) la cual, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN - SGASADTFN-29-10-2021.pdf). En consecuencia, opino que correspondería: declarar la nulidad absoluta e insanable del Decreto 793/18 entre el 04/09/18 y 04/12/18 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar la resolución apelada; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora con sus intereses hasta la fecha de efectivo pago (art. 811 del CA) e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26/04/22, este tribunal mediante el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APNVOCXIX#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 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”.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar la Resolución aduanera apelada en autos, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma actora.

VII.- Que, en cuanto a las costas deben imponerse por su orden, atento a que el contribuyente contó siempre con sobrados argumentos para solicitar la devolución; fundamentos que, incluso, son los que sustentan la posición unánime de la Alzada respecto de la cuestión de fondo: la nulidad constitucional del decreto 793/18 entre el 04/09/18 y el 04/12/18.

Por ello, **VOTO POR:**

Confirmar la resolución N°RESOL-2025-103-E-ARCA- SDGOAI, recaída en las actuaciones EX-2025-01586932- -AFIP-SESUADSALO#SDGOAI (SIGEA 17134-2071-2023), imponiendo las costas por su orden.

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 que el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que “...Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario...” (el subrayado me pertenece).

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), 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, mutatis mutandi, la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente. **ASI LO VOTO**.

V.- Que, por lo demás, y toda vez que la decisión adoptada en la especie se fundamenta en un Acuerdo Plenario de este Tribunal, como así también teniendo en consideración la complejidad de la cuestión debatida, en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, resulta procedente imponer las costas por su orden. **ASI TAMBIÉN LO VOTO**.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que si bien adhiero a la propuesta ratificatoria de lo resuelto por el Fisco, quiero dejar expresado, sin embargo, que no coincido en forma estricta con el resultado de lo decidido en el plenario “Petroquímica”, lo que ya hice saber en mi voto en aquella oportunidad. Allí sostuve que el Tribunal Fiscal de la Nación, por su misión y función jurisdiccional, así como por su independencia e imparcialidad, constituye un verdadero tribunal de justicia en los términos del art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos

Humanos. En esa línea señalé que “negar la posibilidad de ejercer el control de convencionalidad importa desnaturalizar la esencia misma de la función jurisdiccional encomendada al Tribunal, que no puede ser reducido a la condición de mero órgano administrativo desprovisto de potestad de resguardar derechos fundamentales”.

Reitero aquí aquella convicción, plenamente vigente: el control de convencionalidad no es un privilegio sino una obligación de todo juez, y el Tribunal Fiscal no es la excepción. No obstante, corresponde aplicar lo resuelto por el Cuerpo en tanto constituye doctrina plenaria obligatoria.

Como segundo aspecto, disiento con la particular lógica impresa por el dr. Garbarino en la distribución de los gastos casuídicos, los que -por las razones que paso a explicar- corresponde afrontar exclusivamente la actora.

Y ello así, partiendo de la base que el Código Aduanero distingue claramente las vías procesales que habilitan la intervención del TFN. El procedimiento de impugnación se encuentra regulado en los arts. 1053 a 1067 C.A., mientras que el procedimiento de repetición lo está en los arts. 1068 a 1079 C.A. A diferencia de la impugnación, que constituye una vía exclusiva ante este Tribunal (art. 1053 inc. 3 y art. 1132 ap. 2 C.A.), la repetición no presenta tal carácter: el art. 1079 expresamente prevé que el interesado puede promover la acción tanto ante el Tribunal Fiscal de la Nación como directamente ante la Justicia Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal.

La actora optó deliberadamente por acudir al Tribunal Fiscal sabiendo que este carece de competencia para pronunciarse en los términos planteados, toda vez que la doctrina plenaria vigente le impedía obtener un pronunciamiento sobre la inconstitucionalidad pretendida. En tales condiciones, la vía adecuada era la acción judicial contenciosa, y no la repetición ante este Tribunal.

En consecuencia, y visto el dispendio jurisdiccional producido, considero que la confirmación del acto recurrido debe ser sucedido de la imposición de costas a la actora, de conformidad con el principio objetivo de la derrota.

Así lo voto

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

Confirmar la resolución N°RESOL-2025-103-E-ARCA-SDGOAI, recaída en las actuaciones EX-2025-01586932- -AFIP-SESUADSALO#SDGOAI (SIGEA 17134-2071-2023), imponiendo las costas por su orden.

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

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.09.14 15:45:11 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.09.15 21:15:48 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.09.16 10:05:02 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: 2026.09.16 10:05:56 -03:00