República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-95094003-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 29 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-47197290- -APN-SGASAD#TFN; VITERRA ARGENTINA 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 **"VITERRA ARGENTINA S.A. c/DGA s/recurso de apelación"**, expediente **EX-2026-47197290- -APN-SGASAD#TFN**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante IF-2026-47197248-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma VITERRA ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2026-317-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI recaída en las actuaciones SIGEA 17134-1765-2018, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de $3.727.954,33 vinculado al P.E. 13057EC03001282K con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el decreto 1719/12-. Manifiesta que registró el PE en trato con la finalidad de proceder a la exportación de biodiesel, clasificado en la posición arancelaria (PA) 3826.00.00, debiendo abonar los derechos de exportación a una alícuota de 12,56% liquidada automáticamente por el SIM, conforme lo establecido por el Decreto 1719/12. Afirma que el mencionado decreto fue creado bajo los fundamentos del art. 99 inc 3 de la CN por lo que el mismo es nulo y resulta jurídicamente injustificado para justificar la modificación de las alícuotas de derechos de exportación. Entiende en ese sentido, que le corresponde la aplicación del Decreto 509/07, que se le liquide el derecho de exportación del 5% y se le devuelva la diferencia. Sostiene que resulta plenamente aplicable al caso la doctrina del fallo Camaronera Patagónica, siendo inconstitucional la alícuota fijada por el decreto 1719/12, por haber sido dictados en base a normas delegantes inválidas y que no transfieren este tipo de potestades al PEN. Luego refiere a la justificación y procedencia de la acción intentada, indicando que se encuentran cumplidos todos los requisitos para que se ordene la devolución solicitada. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2026-80819999-APN-DTD#JGM, se presenta el representante fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una reseña de los antecedentes normativos. Aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera" es desacertada. Cita los artículos 664, 666 y 755 del CA, y jurisprudencia que hace a su derecho. Explica que la delegación establecida por el art. 755 se justifica en las cambiantes circunstancias de la economía, que ameritan en determinadas situaciones la adopción de medidas cuya oportunidad es incompatible con los

tiempos del debate que normalmente requiere el dictado de una ley. Señala que el Tribunal Fiscal no tiene facultades para declarar la inconstitucionalidad, en virtud de lo establecido por el art. 1164 CA. Solicita el rechazo del planteo de actualización de los créditos fiscales peticionada por la actora. Acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2026-81029910-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 se llaman a sentencia.

IV.- Que las actuaciones SIGEA N ° 17134-1765-2018 se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. N° 13057EC03001282K. Posteriormente, se encuentra el informe técnico y se detalla el depósito efectuado y la afectación del pago. Acto seguido la Aduana provee la respectiva solicitud de repetición efectuada por VITERRA ARGENTINA S.A. Finalmente se dicta la RESOL-2026-317-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, aquí apelada.

V.- Que, corresponde resolver si se ajusta a derecho a la RESOL-2026-317-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la devolución pretendida por la actora, en concepto de derechos de exportación abonados con relación al P.E. 13057EC03001282K.

La actora solicita la devolución de la suma de $3.727.954,33 que según refiere habría abonado en demasía con relación al PE mencionado precedentemente. Mediante tal PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 3826.00.00.100L *–Biodiesel BIODIESEL Y SUS MEZCLAS, SIN ACEITES DE PETRÓLEO O DE MINERAL BITUMINOSO O CON UN CONTENIDO INFERIOR AL 70% EN PESO DE ESTOS ACEITES*- abonando los derechos de exportación liquidados por el Sistema María a una alícuota del 25,78%.

La actora manifiesta que la alícuota abonada fue fijada por el decreto 1719/12, que tilda de nula, de nulidad absoluta e insanable, conforme el precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15/04/14. En esta línea, sostiene que la alícuota que correspondía aplicar era la del 5%, que según refiere fue establecida por el decreto 509/07.

A todo evento por los fundamentos expuestos en mi voto en la causa "RIVARA S.A." (EX-2020-91669654- -APNSGASAD#TFN, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2020-91669654-APN -SGASADTFN-19-10-2022.pdf), sentencia del 19/10/22, no resulta aplicable al caso el plenario de este tribunal del 26/04/22. Sin perjuicio de los amplios fundamentos allí expuestos, me interesa rescatar de allí, por su conducencia para este caso, que la prohibición al Tribunal Fiscal de declarar la inconstitucionalidad de la leyes -art. 1164 del CA- que data del año 1981 –en rigor del año 1960, pues el CA replicó el art. 185 de la ley 11.683-, así como el art. 1 del referido plenario predican, exclusivamente, respecto al instituto clásico del control de constitucionalidad, pero nunca pudo alcanzar, por una *evidente razón temporal*, al régimen de validez constitucional de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Carta Magna, incorporado a ella recién con la reforma del año 1994. En consecuencia, aun cuando se consideraran válidos la prohibición del art. 1164 del CA (que data del año 1960) y el art. 1 del plenario del 26.04.22, dichos instrumentos no pueden predicar respecto del régimen de validez constitucional de normas delegadas bajo el régimen de los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución reformada en el año 1994, como la proyección de dichas normas sobre las legales vigentes (e.g. art. 755 del CA). *El legislador de 1960 y 1981 jamás pudo prohibir la aplicación de un régimen de validez supra-legal que se sancionó recién en 1994, régimen de validez que de ningún modo puede confundirse con el instituto clásico del control de constitucionalidad*.

Asimismo, en relación a la interpretación que corresponde a dichas normas constitucionales y legales (arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y art. 755 del CA) me remito, para ser breve, a los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto en los autos de esta Sala E, sentencia del 29.10.21, "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan los argumentos expuestos por las partes la cual, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en

https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wpcontent/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN - SGASADTFN-29-10-2021.pdf).

VI.- Dicho lo anterior corresponde, *en primer lugar*, señalar que mediante el dictado del decreto 509/07 (BO: 23.05.07) se efectuaron ajustes en la Nomenclatura Común del MERCOSUR y se fijaron las alícuotas de derechos de exportación para un determinado listado de P.A, conforme surge del art. 16 y Anexo XIV del referido decreto. Entre tales P.A no se encontraba la correspondiente a la mercadería objeto de autos.

Como es de público conocimiento, el referido decreto delegado 509/07 –dictado con base en una delegación constitucionalmente *inválida* de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica")- fue luego sometido a la aprobación parlamentaria establecida por la ley 26.122. Así, fue declarado válido por resolución del Senado de la Nación del 22/08/07 y por resolución de la Cámara de Diputados del 28/11/07.

Bajo el estándar constitucional del considerando 11 del fallo "Camaronera", aplicado al procedimiento de la ley 26.122 y al trámite seguido en el Congreso respecto al decreto delegado 509/07, puede decirse que su ratificación –**estando el juego el principio de legalidad en materia tributaria**- solamente tuvo la virtualidad de purgar el vicio originario de nulidad que padecía -relativa a aumentar las alícuotas de derechos de exportación- recién al completarse la intervención de las dos cámaras del Congreso, adquiriendo validez y vigencia constitucional también desde ese momento. En el caso ello ocurrió el 28/11/07 con la aprobación del decreto 509/07 por la Cámara de Diputados.

Ahora bien, de manera posterior a tal ratificación por el Congreso del decreto 509/07, recién se dictó la resolución MEyP 126/08 (BO: 12.03.08), a través de la cual se incorporó al anexo XIV del decreto 509/07 la posición arancelaria P.A 3824.90.29, fijándose, *inicialmente*, una alícuota de derechos de exportación del 5%, con excepción de las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel") –mercadería objeto de autos-, a la que se le fijó una alícuota del 20%.

Luego, se dictó el decreto 100/12 (BO: 31/01/12), también modificatorio del decreto 509/07, a través del cual se efectuaron nuevos ajustes en la Nomenclatura Común del MERCOSUR y se mantuvo en el 20% la alícuota de derechos de exportación para las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel") –ahora P.A 3826.00.00- (Art. 7 y Anexo VII).

Posteriormente, el decreto 1339/12 (BO: 10/08/12) sustituyó el Anexo XIV del decreto 509/07, elevando al 32% las alícuotas correspondientes a la P.A 3826.00.00 (Art. 2). ***Más tarde, se dictó el decreto 1719/12 (BO: 20/09/12)****, que modificó la alícuota correspondiente a la P.A 3826.00.00 -consignada en el Anexo XIV del decreto 509/07-, estableciendo un sistema de alícuota móvil o de formula (art. 1).*

Tres años más tarde, se publicó el decreto 160/15 (BO: 21/12/15), que fijó en 0% la alícuota para las mercaderías comprendidas en las P.A de los capítulos 28 a 40 de la Nomenclatura Común, con excepción de las mercaderías que clasifican en la PA 3826.00.00, para las que se mantuvo una alícuota del 32% (Art. 1), volviéndose así a lo establecido por el decreto 1339/12, previo al decreto 1719/12 –sistema móvil o de formula-. Luego de ello, se dictó el decreto 25/16 (BO: 07/01/16), que sustituyó el art. 1 del decreto 160/15 para volver al sistema previsto por el decreto 1719/12 –alícuota móvil o de formula-. Casi dos años más tarde, se dictó el decreto 1025/17 (BO: 13/12/17), que derogó el decreto 1719/12 (art. 1), y fijó en el 8% la alícuota correspondiente a la PA 3826.00.00 (Art. 2). Pocos días más tarde, se dictó el decreto 1126/17 (BO: 02/01/18), que mantuvo para la PA en trato la alícuota del 8% (Art. 11 y Anexo XIII).

Posteriormente, se dictó el decreto 486/18 (BO: 28/05/18), que sustituyó el Anexo XIII del decreto 1126, fijando para la P.A 3826.00.00 una alícuota del 15% (Art. 1). Asimismo, derogó el artículo 2 del decreto 1025/17. Más tarde, se dictó el decreto 793/18 (BO: 04/09/18), que fijó un derecho de exportación del 12% para *todas* las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, hasta el 31/12/20.

Por último, se destaca que recién con el dictado de la ley 27.467 (BO: 04/12/18), el Congreso de la Nación interviene y

dispone *mantener la validez y vigencia de los decretos* 1126/17, 486/18 y 793/18 (art. 82).

En el caso de marras, el P.E en trato fue oficializado el día 16/12/2014 abonándose los derechos de exportación establecidos por el decreto 1719/12, que fijó, para la P.A 3826.00.00.100L –Biodiesel-, la alícuota del 14,38%.

VII- Aclarado ello, es menester recordar, en *segundo lugar*, que el art. 76 de la Constitución establece, como requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante* (en el caso, el decreto 1719/12), tres exigencias claras: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

En *tercer lugar*, debe 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, **para la materia tributaria**, el estándar jurisprudencial de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o, de existir, incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

Específicamente, véase que las normas delegantes de facultades que se invocan para el dictado del decreto 1719/12 (de modo genérico el C.A., la ley de ministerios, el decreto 2275/94 y sus modificaciones y el decreto 2752/91) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional *a fijar o aumentar* las alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, son normas que, *prima facie*, no superan el *test* del art. 76 de la Constitución -materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio-.

Así, resulta claro que el decreto 1719/12 **(BO: 20/09/12)** no se dictó con base en una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"). Asimismo, como ya se expuso, incorporó al Anexo XIV del decreto 509/07 la PA del biodiesel con las alícuotas iniciales del 5% y 20% recién el 12/03/08, es decir con meses de posterioridad a la ratificación legislativa del decreto 509/07, que tuvo lugar el 28/11/07 (aprobación de Cámara de Diputados) y que no contenía la PA de biodiesel del Anexo XIV incorporada por el decreto 1719/12 (BO: 20/09/2012).

Por ello, y porque no ha sido objeto de ratificación posterior por el Congreso de acuerdo al mencionado estándar jurisprudencial establecido por la Corte, las alícuotas establecidas por dicha normativa padecen el vicio de nulidad absoluta e insanable que embarga al mencionado decreto (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11).

En consecuencia, la alícuota establecida por el decreto 1719/12–aplicada por el SIM en autos- debe invalidarse (por su naturaleza materialmente legislativa y como norma emanada del PEN sin ninguna intervención del Congreso) como nula de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 76 de la Constitución, por lo que el reclamo de repetición de la actora deviene legítimo y procedente.

Por todo lo anterior **VOTO POR:**

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable el decreto 1719/12 en toda su vigencia (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución).

2.- Revocar la RESOL-2026-317-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada en marco de las actuaciones 17134-1765-2018, haciendo lugar a la devolución de la suma de $3.727.954,33 con más los intereses de los arts. 811 y 812 del Código Aduanero, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo hasta la fecha del pago efectivo y total.

3.- 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.

El Dr. González Palazzo dijo:

Adhiero al voto del Sr. Vocal instructor.

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

1.- Declarar la nulidad absoluta e insanable el decreto 1719/12 en toda su vigencia (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución).

2.- Revocar la RESOL-2026-317-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones 17134-1765-2018, haciendo lugar a la devolución de la suma de $3.727.954,33 con más los intereses de los arts. 811 y 812 del Código Aduanero, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo hasta la fecha

del pago efectivo y total.

3.- Imponer las costas a la Aduana.

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: 2026.09.24 16:27:46 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: 2026.09.29 18:20:05 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: 2026.09.29 18:22:39 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.29 18:23:18 -03:00