**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2025-42293273-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Abril de 2025

**Referencia:** SENTENCIA; EX-2024-138270958- -APN-SGASAD#TFN; SADESA SA

---

**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Claudia B. Sarquis (subrogante), con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2024-138270958- -APN-SGASAD#TFN** ("**SADESA SA**"):

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

**I.-** Mediante RE-2024-138269842-APN-SGASAD#TFN, la firma actora interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2024-313-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM dictada por la Jefa de Sección de la Aduana de Salta en el 12042-313-2023. La referida resolución es apelada por denegar la repetición de la suma de Pesos Doscientos Setenta y Tres Mil Ciento Ochenta y Seis con 86/100 ($273.186,86.-) abonada en concepto de derechos de exportación –establecido conforme el Decreto 793/2018- correspondiente al permiso de embarques (PE) 18001EG03001380H. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó las exportaciones declaradas y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Entendiendo que es aplicable al caso, cita el fallo de la Corte Suprema in re "Camaronera Patagónica", del 14.04.14. Plantea que el pago efectuado en cada permiso de embarque resulta sin causa, cuyo importe debe ser restituido por cuanto los derechos de exportación del decreto 793/18 resultan violatorios del principio de reserva legal en materia tributaria, siendo su exigencia ilegítima hasta la vigencia de la ley 27.467, que les diera rango legal a tales tributos. Referencia que la ley 27.467 entró en vigencia con fecha 12.12.18, ocho días desde su publicación en Boletín Oficial y con posterioridad a la oficialización de los PE. Señala que los derechos de exportación son tributos que clasifican en la categoría de impuestos, teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas. Por ello, entiende que se debe tener en cuenta una serie de derechos y garantías, explícitos e implícitos, a favor de los obligados tributarios. Considera afectado en este caso el principio de legalidad, que constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal. Hace mención de que el art. 755 del Código Aduanero ("CA") expresamente dispone que el Poder Ejecutivo está facultado para gravar con un derecho la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada, desgravar mercadería gravada o modificar el derecho de exportación establecido. Cita numerosa jurisprudencia firme de las Cámaras Federales y de la Corte Suprema. Entre esos antecedentes, menciona que las Cámaras Federales de Rosario y Comodoro Rivadavia, dispusieron la ilegitimidad del decreto 793/18 y que el recurso extraordinario presentado por el Estado Nacional, en ambos casos, fue rechazado por CSJN. Continúa reseñando que, al

momento de presentación del presente recurso, ya se expidieron a favor de la acción de repetición en causas similares, cuatro de las cinco Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal Contencioso y Administrativo. Hace referencia al dictamen del Fiscal General de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, concluyendo sus fundamentos en que corresponde dejar sin efecto la exigencia de tributos derivada de la aplicación del acto administrativo (decreto 793/18), por cuanto no se ajusta su texto constitucional y resultar contrario a la división de poderes y al principio de reserva de ley en materia tributaria. Deja planteada la inconstitucionalidad de la exigencia de los derechos de exportación instauradas por el decreto en cuestión a las destinaciones de exportación de su representada. Finalmente ofrece prueba, autoriza, hace la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, con costas.

**II.-** La representación fiscal contesta el traslado conferido el 31.03.25 mediante el IF-2025-33317661-APN-DTD#JGM y, previa intimación cursada, acompaña las actuaciones administrativas (SIGEA 12042-313-2023). Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. Cita el plenario del Tribunal Fiscal de la Nación (IF-2022-40809437-APNVOCXIX#TFN). Reseña los hechos y la normativa aplicable: arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo “Camaronera”, la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia, ni del sentido que le dio la Corte. Cita jurisprudencia de este tribunal en los autos “Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación”, Expte. 38.422-A, como así también los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al decreto 793/18 que le dieron razón a su mandante; entre otros el fallo dictado por la Sala “G”, en los autos caratulados “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. C/ DGA. S/ Apelación”, Expte. EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN, del 18.02.21, que cita y da por reproducido. Asimismo, cita jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal Sala II en la que en casos similares a éste le dieron la razón a su mandante. Refiere a la limitación de este tribunal para declarar la inconstitucionalidad en razón a lo normado por el art. 1164 del CA. Manifiesta que hubo inexistencia de pago bajo protesto. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada. Indica que, en caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo “Cencosud” y los artículos 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y las destinaciones involucradas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con costas.

**III.-** El 04.04.25 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

**IV.-** Las actuaciones administrativas 12042-313-2023 se iniciaron el día 28.09.23, con las presentaciones electrónicas correspondientes a los EX-2021-01658885-AFIP-DVMENT#SDGCTI y EX-2021-01659063-AFIP-DVMENT#SDGCTI, que se iniciaron con motivo del pedido de solicitud de repetición presentado por la firma SADESA SA con relación a las destinaciones 18001EG01002468N y 18001EG03001380H, respectivamente. A fs. 2vta. surge un sello –gírese para su tramitación- de fecha 15.12.23. A fs. 3 se dicta la providencia de fecha 19.12.23, por la cual se intima a la firma Sadesa SA para que el plazo de treinta (30) días ratifique las presentaciones electrónicas y las ajuste a los términos de la resolución general AFIP 2365, acompañando copias certificadas integras de las mismas (debiendo las copias de las destinaciones aduaneras involucradas encontrarse intervenidas por el servicio aduanero), bajo apercibimiento de proceder sin más trámite a su archivo, lo que es le es notificado a la parte con fecha 20.12.23 conforme cédula SICNEA con estado “enviado” que luce agregada a fs. 4. Se agrega a fs. 5 una cédula SICNEA con estado “enviado” de fecha 18.03.24 por la cual se notifica a la parte de que ante el incumplimiento de lo ordenado con fecha 19.12.23, se la íntima a que dé cumplimiento en el plazo de diez (10) días hábiles con allí requerido. A fs. 6/7 la firma cumple con la intimación cursada, acompaña la documental requerida y solicita pronto despacho. A fs. 32 con fecha 26.08.24 se tiene por deducido el procedimiento de repetición, solo con relación a la destinación 18001EG03001380H. Se agregan print de pantalla – Carga / Edición de expediente, Resumen de devolución cargada, SIM, histórico de liquidaciones, afectación de depósito en scta María y listado de afectación de depósitos (fs. 33ref/40ref). A fs. 41 se ordena con fecha 26.08.24 remitir al Departamento

Valoración y Comprobación Documental de Exportación y a la División Dictámenes en Régimen Tributario. A fs. 42 obra el informe de la División Técnica (TEEX) (IF-2024-02974320-AFIP-DETEEX#SDGTLA). Con fecha 13.11.24 se emite el dictamen jurídico (IF-2024-03951142-AFIP-DVDTA#SDGASJ). A fs. 51/52 se dicta la resolución aquí apelada, en la que se rechaza la repetición solicitada.

**V.-** Corresponde resolver en la causa si la resolución RESOL-2024-313-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM dictada por la Aduana de Salta en cuanto denegó la devolución de la suma pretendida por SADESA SA, en concepto de derechos de exportación abonados con relación al PE 18001EG03001380H, oficializado el **06.12.18**, se ajusta a derecho. Mediante el referido PE la actora documentó las exportaciones de las mercaderías allí declaradas, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18 que los fijó, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte in re "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

**VI.-** Este tribunal mediante el 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", 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**" (negritas y subrayado me pertenecen), quedando aclarado en dicho texto, la fecha de entrada en vigencia de la norma.

Sin perjuicio de ello, asimismo, conforme mi interpretación -*desde el precedente "Petroquímica Comodoro Rivadavia" de la Sala E relativo al decreto 793/18*- el art. 82 de la ley 27.467 funciona (por el modo en que se encuentra redactado -*mantendrán su validez y vigencia*-) como una *norma especial de vigencia inmediata* -desde su publicación en el Boletín Oficial el 04.12.18- en cuanto ratifica el decreto 793/18 y le otorga estatura legal a las alícuotas que establece.

Vale destacar en esta cuestión, que el art. 82 de la ley 27.467 dispone expresamente (más allá de su incorrección técnica a la jurisprudencia "Camaronera" de la Corte) que el decreto 793/18 "mantendrá" validez y vigencia; ello implica una clara voluntad del legislador de ratificación, con vigencia inmediata, del referido decreto, prescindiendo de las normas generales de vigencia diferida del Código Civil -aplicables a ley 27.467 por no tener normas de entrada en vigencia-.

Por ello, atento a la fecha de oficialización del PE involucrado -**06.12.18**- y 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 apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma SADESASA **por gozar las alícuotas establecidas por el decreto 793/18 de fuerza legal desde el 04.12.18, dada la sanción de la ley de presupuesto 27.467 con su art. 82.**

**VII.-** *Costas:* Sin perjuicio de lo resuelto en el considerando VI.- (*que subyace en la doctrina del art. 3 del plenario del este tribunal del 26.04.22)* resulta también un hecho jurídico claro que la ley 27.467 -como sucede en general con las leyes de presupuesto- **no contiene un artículo que disponga su fecha de entrada en vigencia** con lo cual, rigiendo las normas del Código Civil, su *vigencia general* tuvo lugar *después del octavo día de su publicación oficial* (art. 5 del Código Civil). En consecuencia, la ley 27.467 tuvo vigencia *general* -lo que podría considerarse incluyendo a su art. 82 ratificatorio del decreto 793/18- recién a partir del sábado **12.12.18;** con ello la fecha crítica del PE 18001EG03001380H a los fines de fijar alícuota (**06.12.18**) pudo considerarse por la parte actora como ocurrida dentro del período de invalidez del decreto 793/18, que computaría desde el **04.09.18** hasta el **12.12.18**; ello invalidaría las alícuotas aplicadas por el SIM de la Aduana para el referido PE. Tratándose, pues, la entrada en vigencia de la ley 27.467 de una cuestión controvertible -por la redacción de su art. 82 y la falta de norma de entrada en vigencia de la ley 27.467, aplicándose el art. 5 del Código Civil, considero que las costas de esta causa, deben imponerse por su orden.

**IX.-** Por ello **VOTO POR**:

Confirmar la resolución RESOL-2024-313-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por la Jefa de Sección de la Aduana de Salta en las actuaciones administrativas SIGEA 12042-313-2023, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma SADESA SA, con costas por su orden.

**El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo**:

Que adhiero al voto del Dr. Juan M. Soria, en cuanto CONFIRMA la Resolución RESOL-2024-313-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por el Direcctor de la Aduana de Buenos Aires en las actuaciones administrativas SIGEA 12042-313-2023, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma SADESA SA, por aplicación de la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal ( **IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "*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"*.

Que disiento de la imposición de costas por su orden propuestas por el Vocal preopinante en su voto, toda vez que considero que las mismas deben ser impuestas a la actora vencida conforme el principio general establecido en el art. 1163 del Código Aduanero, no existiendo –a mi criterio- ninguna circunstancia para apartarse del mismo y máxime considerando que la apelación fue interpuesta con posterioridad al Plenario de este Tribunal -referido precedentemente- que resuelve la cuestión planteada en autos. **ASI LO VOTO.**

**La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:**

Con respecto a las costas, adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juan Manuel Soria, porque interpreto que -con fundamento en las dificultades propias de esta cuestión-, ambas partes pudieron haberse considerado con derecho a litigar.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución RESOL-2024-313-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por la Jefa de Sección de la Aduana de Salta en las actuaciones administrativas SIGEA 12042-313-2023, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma SADESA SA, con costas por su orden.

**Regístrese, notifíquese y archívese.**

**Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA)**

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.22 20:55:27 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.23 14:02:46 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.23 14:46:21 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.23 14:46:22 -03:00