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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-103708454-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; EX-2024-105744351- -APN-SGASAD#TFN-BODEGAS ESMERALDA SA.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria, y Claudia Sarquis (como subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª Nominación) con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos **EX-2024-105744351- -APN-SGASAD#TFN-BODEGAS ESMERALDA SA.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 27.09.24, mediante el documento RE-2024-105739807-APN-SGASAD#TFN, la firma **BODEGAS ESMERALDA SA**, a través de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolucion **RESOL-2024-51-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM,** de la Dirección Aduana de Buenos Aires, tramitadas en el expediente **SIGEA 19144-13010-2019,** en donde la Aduana deniega la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación -establecidos conforme el **decreto 793/2018**- relativos a la exportación a consumo de las mercaderías documentadas en el Permiso de Embarque **18 001 EC01 074992 U, oficializado el 19.10.18**. La suma reclamada por el referido PE asciende a un total de doce mil ciento noventa y nueve pesos con 69/100 centavos ($12.199,69) con más sus intereses. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, la repetición solicitada se funda en la interpretación fijada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas”, sentencia del 15 de abril de 2014; ya que las sumas cuya repetición se solicita corresponden a los derechos de exportación fijados por el Decreto PEN N° 793/2018. Dicha norma es inconstitucional por violar el principio de reserva de ley en materia tributaria, ya que al momento del registro del permiso de embarque antes referido, aún no había sido ratificada por la ley 27.467 (B.O. 04.12.2018), y dicha ley no tiene aplicación retroactiva. Indica que su mandante documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, se pagó el derecho de exportación establecido por el Decreto N° 793/18, el cual, a través del Poder Ejecutivo, fijó para todo el universo arancelario, un derecho de exportación ad valorem del 12% (con

un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería), invocando, a su respecto, el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755, del CA. Agrega que la ilegitimidad del pago, motivo por el cual se solicita su restitución, radica en la inconstitucionalidad del Decreto 793/2018, que estableció la alícuota aplicable para la liquidación de los derechos de exportación correspondientes a las exportaciones detalladas supra, en abierta violación al principio de legalidad en materia tributaria (artículos. 4, 17, 52, 75 inc. 1°, 76 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional) y a la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada (art. 17 de la Constitución Nacional). Manifiesta que, no constituye una delegación legislativa válida, en los términos requeridos por el artículo 76 de la Constitución Nacional. Relata que, eso se sustenta, entre otras consideraciones, en la posición asumida por la CSJN en el Fallo Camaronera. Describe que, allí la Corte Suprema concluyó que los derechos de exportación son tributos -específicamente, impuestos y, por ello deben ser creados por ley del Congreso Nacional, en aplicación del principio de legalidad tributaria receptado desde antiguo por la CSJN. Cita jurisprudencia. Analiza la cuestión de fondo, haciendo un análisis de la ley 26.122. Analiza la competencia del Tribunal para resolver el presente caso. Hace referencia a la facultad de este Tribunal Fiscal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, cita el artículo 1164 del Código Aduanero. Funda la solicitud de devolución en que los derechos de exportación son tributos, hace un análisis sobre la delegación legislativa y el principio de legalidad. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 10.10.2024 mediante el IF-2024-111107972-APN-DTD#JGM. 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. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión. Invoca los 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 allí dictada, ni tampoco el sentido que le dio la Corte Suprema. 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, haciendo propias las consideraciones del Vocal preopinante en dichas actuaciones respecto a la interpretación que corresponde dar a la ley 26.122, explayándose a dicho respecto. Asimismo, cita los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante ("Indunor SA c/EN- PEN y otro s/amparo Ley 16.986". Fallo de fecha 25/04/2019, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal- Sala II -Expte. 67133/2018; “Patagonic Gas SRL C/ EN-AFIP-DGA S/Amparo Ley 16.986”. Fallo de la Sala III de la CNACAF, de fecha 14/11/19- Expte. 74554/2018) señalando al 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 da por reproducido. Fundamenta luego que el Tribunal Fiscal resulta incompetente para declarar la inconstitucionalidad de las normas, refiriendo al art. 1164 del CA, jurisprudencia y doctrina. Cita la Causa Nº 9434-A “RBK ARGENTINA S.A. c/DGA s/ RECURSO DE APELACION”. Por último, trae a colación el decisorio arribado en el Plenario TFN del 26/04/2022 (IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN). Finalmente indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo “Cencosud” respecto de la moneda en que deben devolverse las diferencias de derechos que deban pagarse. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- El 18.07.24 la demandada acompaña las actuaciones administrativas. El 27.08.25 se elevan los autos a esta

Sala “E” y el 04.09.25 se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas **SIGEA 19144-13010-2019**, iniciadas con fecha 07.10.19, tramitan la repetición de los derechos de exportación abonados respecto del Permiso de Embarque: **18 001 EC01 074992 U, oficializado el 19.10.18**. A continuación del escrito de repetición del SIGEA, luce el permiso de embarque. El 01.09.23 el Administrador de la Aduana de Buenos Aires dispone: tener por iniciado el procedimiento de repetición en los términos de la Resolución General (AFIP) 2365/07; por agregada la documental aportada; que se produzca el informe técnico requerido y por Sección Económica y Financiera se certifiquen los montos abonados para su agregación. El 14.11.23 luce dictamen que considera que no corresponde hacer lugar a la repetición solicitada. A continuación, se dicta la Resolución **RESOL-2024-51-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM,** apelada en estos autos, por la que no se hace lugar a la repetición solicitada.

V.- Corresponde analizar si la Resolución RESOL-**2024-51-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, firmada por el jefe de la Aduana de Buenos Aires, en cuanto resolvió denegar la devolución de la suma pretendida por **BODEGAS ESMERALDA S.A.** en concepto de derechos de exportación abonado por el PE **18 001 EC01 074992 U, oficializado el 19.10.18**, se ajusta a derecho.

Que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa, resulta que la firma **BODEGAS ESMERALDA S.A.** en su carácter de exportadora habilitada, documentó el PE: **18 001 EC01 074992 U, oficializado el 19.10.18** abonando los derechos de exportación vinculados a los mismos.

Que mediante los referidos PE la actora documentó las exportaciones a consumo de la mercadería en él declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18, que establecía para todo el universo arancelario, una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Ello así por cuanto el art. 726 del Código Aduanero dispone que sea aplicable el derecho de exportación establecido en la norma vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.

Que previo a ello, y atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, en primer término corresponde dejar sentado que conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A., el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, hasta la fecha, no se ha pronunciado respecto a la inconstitucionalidad del Decreto N° 793/18, ni tampoco resulta aplicable –ver fundamentos en el punto X “infra”- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente.

VI.- En relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en 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”, en donde por mayoría se acordó lo siguiente: “ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero”.

VII.- Que respecto a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente,

debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales interactuaban (e interactúan) en forma conjunta con las leyes 26.939 (B.O. 29-04-2014) que al declarar la "vigencia" de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y fundamentalmente, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo adecuado de control y aprobación "a posteriori" (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

Al respecto, tiene dicho la C.S.J.N. que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (Conforme doctrina de la Corte Suprema in re: "Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas"; "Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro"; "Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros"; entre muchos otros).

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

La C.S.J.N. tiene dicho que "Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad...". (CSJN, 1956/04/23: Grisolía, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

En el caso de autos, y toda vez que -como se expondrá en los puntos siguientes- el Congreso de la Nación procedió a la ratificación legislativa del Decreto 793/2018, en consecuencia, no se ha producido la vulnerabilidad al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria planteada por la parte apelante.

VIII.- Que en relación al planteo de la recurrente en cuanto a que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y que recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley 27.467 que lo validó recién a partir del día de su vigencia, es pertinente tener presente las siguientes consideraciones:

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es "aprobar" o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas "condicionadas" o "ad referendum" de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisamente que los decretos delegados

dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

Aclarado ello, corresponde analizar si la aprobación expresa realizada por el Congreso de la Nación mediante la Ley de Presupuesto N° 27.467 resulta suficiente para convalidar la validez del Decreto 793/2018 entre los días 04/09/18 y 04/12/2018, toda vez que a partir de ahí y hasta el final del periodo de tiempo de fijación de las alícuotas (30/12/2020) nada se ha cuestionado.

Este punto es medular a los fines de comprender la controversia planteada. La recurrente no plantea la invalidez del Decreto “in totum” sino solo respecto del período de tiempo comprendido entre el día 04/09/18 y el 04/12/2018, por lo que se deduce, que la aprobación realizada por el Congreso de la Nación, a partir de ahí es suficiente, caso contrario se hubiera planteado su invalidez absoluta.

En otros términos, la parte no cuestiona que la aprobación del Congreso mediante la Ley 27.467 es nula por no haber seguido los procedimientos formales de la ley 26.122, sino que solamente plantea que su aprobación no puede ser retroactiva, lo que nos conduce nuevamente al punto previo ya analizado y resuelto por el artículo 17 de la ley 26.122.

Pero si existieran dudas sobre la interpretación respecto de la fecha de vigencia de las alícuotas, la misma ha quedado expresamente aclarada en el art. 82 de la ley 27.467 que expresamente dispone: **“ARTÍCULO 82.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos…y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades.”** (las negritas me corresponden). Es decir, que el Congreso de la Nación expresamente “mantuvo” la validez y vigencia del Decreto 793/18 desde su dictado y publicación ocurrida con fecha 04/09/2018. Con respecto al argumento de que la aprobación del Congreso mediante la ley 27.467 no tendría efecto convalidante toda vez que no se ajusta al procedimiento instaurado por la ley 26.122, debe tenerse presente que la Ley de Presupuesto de la Nación, habitualmente denominada “ley de leyes”, tiene precisamente por función establecer las pautas de recaudación, entre ellas, los derechos de exportación, que van a solventar -entre muchos otros- los gastos de la nación.

En definitiva, se ha cumplido (dentro de un plazo razonable: 3 meses) con la finalidad procurada por la ley 26.122, esto es, que el Congreso de la Nación apruebe lo actuado en el marco de las facultades delegadas.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

Además de ello, el legislador reiteró nuevamente la integra aprobación del Decreto N° 793/18 en el artículo 54 de la ley 27.541 (Ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública), en donde, también fijó un tope arancelario máximo (33 % del valor imponible o del precio oficial FOB) por lo que la voluntad del legislador en este sentido es indubitable.

Que en este mismo sentido, con fecha 26/04/2022, este Tribunal Fiscal por 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 1°.- … ARTICULO 2°.- … 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”*** (las cursivas y negritas me corresponden).

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad del Decreto N° 793/2018 y demás pretensiones planteadas por la parte recurrente.

IX.- Por último, corresponde aclarar que no es factible extender -como lo solicita la parte actora- al presente caso la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trata de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, difieren sustancialmente de las que rodean el presente caso, en donde el Poder Legislativo ha declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), previsto su intervención “a posteriori” del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122) y producida la convalidación legislativa (Leyes 27.467 y 27.541) de las alícuotas establecidas por el Poder Ejecutivo, así como los parámetros utilizados para cuantificarlas, estableciendo asimismo, sus topes máximos.

En aquel caso, la Resolución ME 11/2002 fue dictada sin que rigiera aún la Ley 26.122, norma que estableció un procedimiento de control parlamentario para los decretos delegados y de necesidad y urgencia. Ello determinó que, hasta su posterior ratificación legislativa, dicha resolución careciera de respaldo suficiente. Por el contrario, el Decreto 793/2018 fue dictado bajo la vigencia de la Ley 26.122, que le otorga validez desde su publicación en el Boletín Oficial, salvo rechazo expreso del Congreso (art. 24). Tal circunstancia marca una diferencia sustancial con el precedente invocado, pues en el presente caso existió un marco legal que regulaba la delegación y el control legislativo, el cual nunca fue desconocido por el Parlamento, sino expresamente ratificado por las Leyes 27.467 y 27.541.

X.- En relación a las costas, por la forma en que se resuelve y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha anterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas a la parte actora. (art. 1163 del C.A.).

Que por ello, **VOTO** por:

Confirmar la Resolución **RESOL-2024-51-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, tramitada en el **SIGEA 19144-13010-2019,** en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma **“BODEGAS ESMERALDA S.A.”**, con costas (Art. 1163 del Código Aduanero).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. Juárez en cuanto aplica el art. 3 del plenario de este tribunal del 26.04.22 y disiento, respetuosamente, respecto de la imposición de costas las cuales, por el carácter de la cuestión, entiendo deben imponerse por su orden.

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Adhiero al voto del Dr. Soria.

Confirmar la Resolución RESOL-2024-51-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, tramitada en el SIGEA 19144-13010-2019, en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "BODEGAS ESMERALDA S.A.", con costas por su orden (art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez, Juan Manuel Soria y Claudia Beatriz Sarquis (Vocal subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación) -conf. art. 52 del Reglamento de Procedimientos del TFN-).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.09.17 17:03:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.17 17:06:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.09.17 18:03:06 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.17 18:03:51 -03:00