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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-104819273-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Septiembre de 2025

Referencia: EX-2024-138453113- -APN-SGASAD#TFN; Genomma Laboratories Argentina SA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, para dictar sentencia en los autos caratulados “GENOMMA LABORATORIES ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, Expediente N° EX-2024-138453113-APN-SGASAD#TFN,

El Dr. Garbarino dijo:

I.-. Que se presenta, por apoderada, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución de la Aduana de Ezeiza Nº RESOL-2024-284-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, de fecha 27/11/2024, dictada en el marco de las Actuaciones SIGEA nro. 19144-10512-2019.

Por las consideraciones que formula, solicita que se haga lugar a su planteo, declarando la inaplicabilidad por inconstitucionalidad del Decreto N° 793/18 por resultar violatorio de los artículos 4, 17, 52, 76 y 99 de la Constitución Nacional y, en consecuencia, se admita íntegramente la devolución o restitución por la cantidad de $. 196.560,02 (representativos de U$S 5.371,96 convertidos al tipo de cambio histórico de $. 36,59 por cada dólar), con más los intereses devengados, calculados a la tasa pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina, desde el reclamo administrativo de fecha 12/09/2019, hasta su efectivo pago, con más las costas del pleito.

Destaca que la resolución aduanera dictada por el Sr. Director de la Dirección Aduana de Ezeiza, suscintamente y en relación con el fondo del asunto, se remite al informe IF-2024-03350570-AFIP-DVDRTA#SDGASJ de fs. 46/47 de las actuaciones administrativas, a partir del cual se afirma que resulta que, la jurisprudencia del Tribunal Cimero en la causa “Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo” (Fallos: 337:338) sentencia del 15/08/2014, no es aplicable para que se declare la nulidad absoluta e insanable del Decreto N° 793/2018, por cuanto ésta es válida para la imposición del tributo que se pretende repetir, ya que esta norma:

a) fue dictada por el Poder Ejecutivo por un plazo determinado (en reali-

dad autodeterminado) con arreglo a las pautas de ejercicio conocidas en el apartado 2° del artículo 755 del CÓDIGO Aduanero y de acuerdo a los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional dentro de las bases de la delegación que prevé el mentado artículo 755;

b) cumpliendo las pautas, límites y lineamientos establecidas por el legislador en materia fiscal y regulatoria para asegurar la convergencia fiscal, una po-

lítica tributaria eficiente y la reducción paulatina de la carga tributaria (Cf. Ley N° 27.428, modificatoria de la Ley N° 25.917 de Responsabilidad Fiscal;

c) fue posteriormente aprobado por la Ley N° 27.429 que sancionó el

presupuesto de la Administración para el ejercicio 2018;

d) de conformidad con el artículo 17 de la Ley N° 26.122, por no haber sido

rechazado por el Congreso Nacional, según el artículo 24 de la citada ley, integró el bloque de legalidad que rige la aprobación de los decretos delegados, revistiendo un rango intermedio entre la Constitución Nacional y las demás leyes comunes, puesto que complementa, en forma directa, el mandato contenido en los artículos 99, inc. 3, y 100, incs. 12 y 13, de la Carta Magna; y

e) que en la causa “Camaronera Patagónica” se encontraba cuestiona-

da la subdelegación que fuera dictada por un órgano ministerial; mientras que en este caso fue dictada por el Poder Ejecutivo en ejercicio de la delegación.

Señala que en fecha 24/10/2018 registró ante la Aduana de Ezeiza la exportación para consumo identificada como 18-073-EC01-030233-J y que, en consecuencia, debió pagar la suma de $. 196.560,02 un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%), de conformidad con lo

dispuesto por el Decreto N° 793/2018 (publicado en el Boletín Oficial del 4/9/2018 y con vigencia a partir de esa fecha).

Afirma que los denominados derechos de exportación son tributos cuyo presupuesto de hecho o hecho generador se encuentra previsto en el artículo 724 del CÓDIGO Aduanero y, por tal naturaleza, le es aplicable el “principio de legalidad” o también llamado de “reserva de ley” (Fallos: 312:912), que conlleva que no puede haber tributo sin una ley previa que lo establezca, por aplicación de los artículos 4, 17 y 75 de la Constitución Nacional (Fallos: 321:1888). Por ende, expresa que el pago efectuado en el Permiso de Embarque involucrado en la litis resulta ser un pago incausado, cuyo importe debe ser debidamente restituido, en tanto los derechos de exportación impuestos por la normativa en cuestión resultan violatorios del principio de reserva legal en materia tributaria, por lo que su exigencia no ha sido legítima. Destaca que lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en torno al principio de legalidad en materia tributaria en el precedente "Camaronera Patagónica S.A.", sentencia del 14 de abril de 2014, deviene directamente aplicable al caso de marras, siendo que el Alto Tribunal concluyó en que el principio de reserva legal en materia tributaria no cede en supuesto que se actúe por medio del mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, pues este se refiere exclusivamente a determinadas materias de administración o de emergencia económica, con plazo fijo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Cita jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal, solicita al Tribunal que revoque la resolución aduanera apelada y ordene la devolución de la suma reclamada en autos, con más los intereses legales y costas al Fisco Nacional.

II.- Que corrido el traslado de ley, se presenta la representación fiscal, ofrece las actuaciones administrativas y contesta el traslado conferido. Realiza una negativa genérica. Efectúa un análisis de los antecedentes normativos. Destaca que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo “Camaronera Patagónica” es desacertada y no recepta el análisis completo

de dicha sentencia ni el sentido que quiso darle el Más Alto Tribunal, por lo que de ningún modo puede asumirse que el Máximo Tribunal haya declarado la invalidez de las alícuotas por derechos de exportación, sino que, muy por el contrario, la Excma. Corte ha declarado la validez de dichos derechos, por lo que deduce la legalidad de los derechos de exportación reclamados por la contraria. Pone de manifiesto que el Congreso de la Nación ha declarado la validez del Decreto N° 509/2007, mediante las Resoluciones N° 41/2007 de la Cámara de Senadores y 49/2007 de la Cámara de Diputados. Y es en el marco del mencionado decreto, en virtud de lo dispuesto en su artículo 22, que el Ministerio de Economía y Producción se encuentra facultado a realizar aclaraciones, modificaciones y excepciones que correspondan, en los términos de su competencia. Asimismo, expresa que el mencionado decreto fijó los derechos de exportación cuyas alícuotas eran de un 5% a un 40%. Por lo tanto, concluye en que el Decreto 793/2018 se dictó en función de lo previsto en la Ley 22.415, en la Ley de Ministerios y sus modificaciones, en

uso de las facultades conferidas por los Decretos N° 2752/1991, 2275/1994 y

sus modificatorios, y el Decreto Nº 509/2007 (ratificado por el Congreso de la Nación). Solicita se tenga presente el cambio de contexto normativo acaecido desde el dictado del referido precedente “Camaronera Patagónica”, habida cuenta que al momento de la entrada en vigencia de la Resolución 11/02 (05/03/2002), aún no había sido dictada la Ley N° 26.122 que aprobó el procedimiento para regular la intervención del Congreso en el contralor de los decretos de necesidad y urgencia por delegación legislativa y de promulgación parcial de leyes dictadas por el Poder Ejecutivo Nacional. En tal sentido, aclara que dicha ley fue publicada en el Boletín Oficial el día 28/07/2006 y pasó a integrar el bloque de legalidad (Conf. Fallos: 316:2624, “Cocchia”) que rige la aprobación de los referidos decretos, aplicable también a las Resoluciones en trato, encontrándose por tanto en un rango intermedio entre la Constitución Nacional y las demás leyes comunes, puesto que complementa y concreta en forma directa el mandato contenido en los artículos 99, inciso 3, y 100, incisos 12 y 13, de la Carta Magna. Recuerda la incompetencia de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de las leyes y peticiona expresamente la aplicación del Fallo Plenario dictado con Fecha 26 de abril de 2022. En subsidio, requiere que se rechace la repetición intentada en la especie, toda vez que la empresa actora trasladó los derechos de exportación cuaya repetición reclama en autos. Desconoce los montos reclamados y solicita la aplicación del fallo “Cencosud” de la CSJN. Manifietsa sobre la tasa de interés aplicable en la especie. Cita doctrina y jurisprudencia en sustento a su postura, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, de la compulsa de las constancias documentales acompañadas a la presente causa, resulta que el procedimiento de repetición iniciado por la firma actora, correspondiente a la operación de exportación documentada mediante la Destinación objeto de autos (P.E. nro. 18 073 EC01 030233 J -oficializado en fecha 24/10/18-), concluyó con el dictado de la Resolución Nro. RESOL-2024-284-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, de fecha 27/11/2024 -notificada en fecha 16/12/2024-, dictada por el Sr. Director de la Dirección Aduana de Ezeiza en el marco de las Actuaciones SIGEA nro. 19144-10512-2019; la cual fue apelada en esta instancia.

IV.- Que habiéndose elevado los autos a la Sala “F”, los mismos se encuentran en condiciones de resolver.

V.- Que, sentado ello, corresponde analizar y resolver si la resolución apelada en autos, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución intentada por la firma actora, resulta ajustada a derecho.

A tal fin, merece señalarse, como consideración preliminar, 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).

VI.- Que, bajo tales premisas, cabe poner de resalto 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".

VII.- 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 la posición legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias 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 no hacer lugar a la devolución de derechos de exportación formulada por la firma recurrente, en relación a la destinación involucrada en autos.

VIII.- 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 las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, VOTO por:

1.- Confirmar la Resolución nro. RESOL-2024-284-E-AFIP-DIADEZ # SDGOAM, dictada por el Sr. Director de la División Aduana de Ezeiza en fecha 27 de noviembre de 2024, recaída en la Actuación Administrativa SIGEA nro. 19144-10512-2019.

2.- Costas por su orden.

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.

Huelga destacar por lo llamativo que, en el plenario más trascendente sobre la competencia del Tribunal para expedirse en materia constitucional, destacóse la súbita ausencia de quien habitualmente se proclama como referente del control de convencionalidad y resalta en cada voto la trascendencia de este organismo en la tutela de los derechos de los contribuyentes.

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.

El Dr. Segura dijo:

Toda vez que mi intervención en autos se limita a desempatar en cuanto a la imposición de costas, adhiero al voto del Dr. González Palazzo.

En virtud del Acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1.- Confirmar la Resolución nro. RESOL-2024-284-E-AFIP-DIADEZ # SDGOAM, dictada por el Sr. Director de la División Aduana de Ezeiza en fecha 27 de noviembre de 2024, recaída en la Actuación Administrativa SIGEA nro. 19144-10512-2019.

2.- Costas a la actora.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.09.19 12:53:00 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.19 13:20:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.19 23:11:50 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.19 23:12:12 -03:00