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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-110469852-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Octubre de 2025

Referencia: EX-2025-32068807- -APN-SGASAD#TFN; L´Oreal Argentina SA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, para dictar sentencia en los autos caratulados “L´OREAL ARGENTINA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, EX-2025-32068807-APN-SGASAD#TFN

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución n° RESOL-2025-36-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por el Sr. Director (int) de la División Aduana de Buenos Aires el 27 de febrero de 2025, en el marco de la Actuación SIGEA Nro. 17144-1792-2019.

Expresa que a través de la referida Resolución aduanera, la DGA rechazó la acción de repetición promovida a efectos de obtener la restitución del importe pagado en exceso, en concepto de derechos de exportación, en virtud de que ese tributo fue abonado en forma indebida por aplicación del Decreto N° 793/2018, respecto de la Destinación de Exportación Nro. 18 001 EC01 076892 V.

Señala que la ilegitimidad del referido 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 objeto de autos, 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).

Por lo tanto, destaca que corresponde su declaración de inconstitucionalidad o inaplicabilidad, ordenando la devolución de la suma ingresada en exceso y en forma indebida. Afirma que la doctrina fijada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en torno al principio de legalidad en materia tributaria en el precedente "Camaronera Patagónica", del 14 de abril de 2014, resulta directamente aplicable al caso de marras.

Explica los hechos y antecedentes del caso, formula agravios, cita doctrina y jurisprudencia favorable a su tesitura, plantea la inconstitucionalidad del Decreto 793/2018 y normas concordantes, hace reserva del caso federal y solicita al Tribunal que revoque la resolución aduanera apelada y haga lugar a la devolución de la suma de $ 145.740,64, que fuera abonada indebidamente en concepto de derechos de exportación en la operación

involucrada en la litis, con más los intereses correspondientes y costas al Fisco Nacional.

II.- Que corrido el traslado de ley, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas involucradas en la causa. Realiza una negativa genérica. Efectúa un análisis de los antecedentes normativos. Resalta que la actora no optó correctamente por la vía procesal en relación con su pretensión, atento a que si lo que discute es la constitucionalidad o inconstitucionalidad del Decreto 793/2018, debió haber interpuesto demanda contenciosa ante la Justicia Federal, tal como se le hizo saber en la resolución aduanera cuestionada en la litis, y no ante un organismo administrativo (TFN) en cuestiones en las que no tiene competencia. A todo evento, afirma que no puede prosperar de ninguna manera el planteo de la contraria en cuanto cuestiona la constitucionalidad del Decreto 793 y la aplicación del mismo a una operación concretada durante su vigencia, ya que debió haber también impugnado expresamente por inconstitucional al artículo 82 de la Ley 27.467, en cuanto por medio del mismo el Congreso de la Nación mantuvo expresamente la validez y vigencia del Decreto 793 sin limitación temporal alguna, lo que la recurrente no hizo.

En subsidio, solicita que se rechace la repetición intentada, atento que la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación, cuya devolución reclama. Asimismo, para el supuesto y negado caso que se haga lugar a la

repetición, solicita la aplicación del Fallo “Cencosud” de la CSJN y de los artículos 811 y 812 del CÓDIGO Aduanero. Cita jurisprudencia en sustento a su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa (Expediente SIGEA nro. 19144-1792-2019), resulta que el procedimiento de repetición iniciado por la firma actora, correspondiente a la operación de exportación documentada mediante la Destinación objeto en autos (P.E. 18 001 EC01 076892 V, oficializado el 26 de octubre de 2018), concluyó con el dictado de la Resolución nro. RESOL-2025-36-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por el Sr. Director (int.) de la División Aduana de Buenos Aires el 27 de febrero de 2025 y notificada el 20 de marzo de 2025, 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, bajo tales premisas, corresponde analizar y resolver si la resolución apelada en autos, en cuanto denegar 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, en tales condiciones, 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, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso denegar la devolución intentada 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-2025-36-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por el Sr. Director (int.) de la División Aduana de Buenos Aires con fecha 27 de febrero de 2025, en el marco del Expediente SIGEA nro. 19144-1792-2019.

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:

Que adhiere al voto del Dr. González Palazzo.

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Confirmar la Resolución nro. RESOL-2025-36-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por el Sr. Director (int.) de la División Aduana de Buenos Aires con fecha 27 de febrero de 2025, en el marco del Expediente SIGEA nro. 19144-1792-2019.

2.- Costas a la actora.

Regístrese. Notifíquese. Oportunamente, archívese.

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.10.02 14:37:53 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: 2025.10.03 14:00:32 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: 2025.10.03 20:44:50 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: 2025.10.03 20:45:55 -03:00