Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-115446081-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Octubre de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2025-84845844-APN-SGASAD#TFN; ARCOR S.A.I.C.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **“ARCOR S.A.I.C.”, expediente EX-2025-84845844-APN-SGASAD#TFN**.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el RE-2025-84841123-APN-SGASAD#TFN la firma “ARCOR S.A.I.C.” interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2024-232-E-AFIP-ADCORD#SDGOAI, dictada el 24/11/2024 por el Administrador de la aduana de Córdoba, recaída en el expediente administrativo EX-2023-02932256-AFIPDVMENT#SDGCTI, por la cual resuelve no hacer lugar a la devolución de $360.526,92.- pretendida por la recurrente y abonada en concepto de derechos de exportación establecidos por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 793/2018 en relación al PE N.º 18 017 EG01 003258 S. Expone que el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N.º 793/2018 (B.O. 4/09/2018) estableció un derecho de exportación del 12% aplicable a todas las exportaciones a consumo, alícuota que abonó en la operación documentada en autos. Sostiene que los derechos de exportación tienen naturaleza tributaria y, en consecuencia, sólo pueden ser válidamente creados mediante una ley del Congreso de la Nación, conforme lo disponen los arts. 4, 17, 52, 75 inc. 1, 76 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional. Indica que recién con la sanción y publicación de la Ley N.º 27.467, el 4/12/2018 —vigente desde el 12/12/2018— se establecieron legalmente los derechos de exportación en cumplimiento de las exigencias constitucionales. Por ello, plantea la inconstitucionalidad de la percepción de dichos derechos durante el período comprendido entre el 4 de septiembre y el 12 de diciembre de 2018, al haber sido exigidos en virtud del Decreto N.º 793/2018, en violación del principio de reserva de ley en materia tributaria. Señala que el Poder Ejecutivo sustentó el dictado del decreto en las facultades delegadas por el art. 755 del Código Aduanero, pero sostiene que dicha norma no constituye un instrumento de delegación legislativa compatible con la Constitución Nacional. Cita, en apoyo de su postura, el precedente *“Camaronera Patagónica”*, donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró la ineficacia del citado artículo por contener una delegación inválida, al no establecer alícuotas mínimas ni máximas. Añade que el propio

proceder del Poder Ejecutivo evidenció la ilegitimidad del tributo creado por el decreto, ya que posteriormente remitió al Congreso un proyecto de ley con idéntico objeto. Afirma que la ratificación legislativa posterior no convalida retroactivamente una norma afectada de nulidad absoluta e insanable desde su origen. Cita jurisprudencia reciente referida al Decreto N.º 793/2018, ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita la revocación de la resolución apelada, con costas.

II.- En el IF-2025-112148574-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso, formulando la negativa genérica de rigor y realizando una breve reseña de los hechos. En primer lugar, sostiene que la actora no eligió la vía procesal correcta, ya que, si su intención era cuestionar la constitucionalidad del Decreto N.º 793/2018, debió promover demanda contenciosa ante la Justicia Federal y no ante el Tribunal Fiscal de la Nación, órgano administrativo que carece de competencia para declarar la inconstitucionalidad de normas (cfr. arts. 1132 inc. b y 1164 C.A.). En ese contexto, cita el fallo plenario de este Tribunal en la causa “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA c/ DGA s/ Recurso de Apelación” del 26/04/2022, Expte. TF N.° EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN. Seguidamente, efectúa una reseña de la normativa aplicable, indicando que la actora realiza una interpretación desacertada del fallo "Camaronera Patagónica S.A.", dado que en esa causa se discutía una delegación impropia, mientras que en estos autos, el decreto N° 793/18 fue dictado conforme las facultadas consagradas por el inc. 2 del art. 99 de la CN y no por el inc. 3 del mismo articulado. Señala que el decreto mencionado tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, de conformidad a lo establecido en el art. 17 de la Ley 26.122. Añade que el decreto no fue rechazado por el Congreso, en los términos del art. 24 de la ley 26.122, sino que, por el contrario, el art. 82 de la ley 27.467 mantuvo su validez y vigencia, apenas tres meses después de su publicación en el Boletín Oficial. Asimismo, destaca que el Poder Legislativo volvió a declarar la validez y vigencia del decreto en el artículo 54 de la Ley 27.541. En esa línea, sostiene que el Poder Ejecutivo estaba facultado para modificar la alícuota del derecho de exportación que ya existía pero que se encontraba temporalmente en el 0%. En ese marco, invoca la doctrina emanada del fallo dictado por este Tribunal en la causa “PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA c/ DGA s/ Recurso de Apelación” (Expte. N.º EX-2020-15395348-APN-SGASAD#TFN), de fecha 18/02/2021, así como lo resuelto en la causa “TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A.” (Expte. N.º 38.422-A). En subsidio, solicita la aplicación del fallo de la CSJN “Cencosud” y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del Código Aduanero. Finalmente, ofrece prueba, formula reserva de caso federal y peticiona que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- El expediente administrativo **EX-2023-02932256-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI** incorporada en el IF-2025-112144761-APN-DTD#JGM, se inicia con la solicitud de devolución de derechos de exportación presentada por la recurrente con relación al PE N.º 18 017 EG01 003258 S. En la DI-2024-38-E-AFIP-ADCORD#SDGOAIA se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. A continuación, se adjunta la planilla de repetición de tributos, la captura del sistema SIMFORMS WEB con el pago correspondiente, la liquidación confeccionada, tipo de cambio, importe y fecha desde la cual se computarían intereses. Posteriormente, el 09/09/2024 se emite el Dictamen Jurídico N.º 329/2024, que concluye que no corresponde acceder a la solicitud de devolución de los derechos de exportación abonados conforme al Decreto N.º 793/2018. Seguidamente se dicta la resolución apelada en autos.

IV.- Mediante PV-2025-113801263-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala G, que los pasa a sentencia.

V.- En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa "Petroquimica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelacion" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en el cual por mayoría, los Vocales ACORDARON fijar la siguiente doctrina legal:

ARTICULO 1º.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por la recurrente.

ARTICULO 2º.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

ARTICULO 3º.- 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.

VI.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación al PE N.º 18 017 EG01 003258 S abonados en virtud de lo dispuesto en el Decreto 793/2018, mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% para la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las PA de la NCM fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

VII.- Las costas se decretan por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1. Confirmar la Resolución RESOL-2024-232-E-AFIP-ADCORD#SDGOAI, dictada el 24/11/2024 por el Administrador de la aduana de Córdoba, recaída en el expediente administrativo EX-2023-02932256-AFIPDVMENT#SDGCTI, en relación con el PE N.º 18 017 EG01 003258 S.
2. Costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en el fondo de lo resuelto en la cuestión planteada, excepto en cuanto a la imposición de las costas, que deberá soportar la vencida dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164 C.A.).

De conformidad al acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar la Resolución RESOL-2024-232-E-AFIP-ADCORD#SDGOAI, dictada el 24/11/2024

por el Administrador de la aduana de Córdoba, recaída en el expediente administrativo EX-2023-02932256-AFIPDVMENT#SDGCTI, en relación con el PE N.º 18 017 EG01 003258 S.

2. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.15 14:33:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.10.16 13:42:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.10.16 20:42:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.16 20:43:23 -03:00