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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-115974216-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 17 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-52577058; COTO CICSA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Miguel N. Licht (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 16ª. Nominación) y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"COTO CICSA c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2024-52577058- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que mediante RE-2024-52575537-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma COTO CICSA e interpone recurso de apelación contra las resoluciones N° 304/24, 305/24, 306/24, 310/24, 311/24, 312/24, 314/24 y 315/24 dictadas por el Administrador de la Aduana de Rosario con relación a las actuaciones SIGEA Nros. 12542-1302-2019, 12542-1304-2019, 12542-1309-2019, 12542-1299-2019, 12542-1307-2019, 12542-1303-2019, 12542-1300-2019 y 12542-1308-2019, respectivamente, por las que se rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación, en relación a los PE Nros. 18052EC01008162M, 18052EC01008588B, 18052EC01008172N, 18052EC01008592T, 18052EC01008162M, 18052EC01008588B, 18052EC01008867B, 18052EC01008587A, 18052EC01008815R, 18052EC01008709T, 18052EC01010279Y, 18052EC01010278N, 18052EC01010526J, 18052EC01010604G, 18052EC01010529M, 18052EC01010292J, 18052EC01010276L, 18052EC01010291X, 18052EC01010528L, 18052EC01010135F, 18052EC01009671S, 18052EC01009756W, 18052EC01009757A, 18052EC01009613Y, 18052EC01009754U, 18052EC01009955A, 18052EC01009758B, 18052EC01009746V, 18052EC01010003W, 18052EC01009837W, 18052EC01008360M, 18052EC01009155P, 18052EC01009059S, 18052EC01009063N, 18052EC01009011G, 18052EC01009014J, 18052EC01009060K, 18052EC01009061L, 18052EC01009062M, 18052EC01009020G, 18052EC01008869D, 18052EC01009318Z, 18052EC01009272P, 18052EC01009513N, 18052EC01009516Z, 18052EC01009468W, 18052EC01009467V, 18052EC01009543Z, 18052EC01009514Y,

18052EC01008161L, 18052EC01008171M, 18052EC01008174P, 18052EC01008096S, 18052EC01008289W, 18052EC01008281Y 18052EC01008401X, 18052EC01008172N, 18052EC01008592T 18052EC01008740Y, 18052EC01008657V, 18052EC01008590R, 18052EC01008665U, 18052EC01008656U, 18052EC01008589C, 18052EC01008659A, 18052EC01008868C, 18052EC01008361N, 18052EC01009515P, 18052EC01009541Y, 18052EC01009726T, 18052EC01009672T, 18052EC01009611M, 18052EC01009725S 18052EC01009836V, 18052EC01009785B, 18052EC01009786C, 18052EC01010036F. Sostiene que –en base a la doctrina sentada en "Camaronera Patagónica"-, los derechos de exportación fijados en el Decreto 793/18 resultan inconstitucionales, por violar el principio de reserva de la ley en materia tributaria, ya que al momento del registro de los P.E. aún no había sido ratificada por la ley 27.467. Efectúa un resumen de los hechos. Expone que más allá de la calificación jurídica del decreto 793/18, lo cierto es que en ningún caso el Poder Ejecutivo contaba con facultades suficientes, ni propias ni delegadas, para fijar los derechos de exportación. Cita jurisprudencia. Manifiesta que la CSJN ya se ha expedido sobre lo que aquí se discute en el fallo "Camaronera". Expone que atento a que los derechos de exportación son tributos, rige a su respecto el principio de reserva legal. Alega que el decreto 793/18 fue dictado en clara violación a la Constitución Nacional, ya que ninguna de las normas a las que refiere, faculta al presidente de la Nación a establecer por decreto derechos de exportación. En subsidio, se agravia de la tasa de interés aplicable. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada y se haga lugar a la devolución solicitada, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-84097331-APN-DTD#JGM se presenta la representante del Fisco y contesta el traslado conferido. Hace un resumen de lo actuado en sede administrativa y una negativa genérica de los dichos y hechos manifestados por la contraria. Analiza los antecedentes normativos en materia de derechos de exportación. Explica las razones por las cuales el fallo "Camaronera Patagónica" no resulta aplicable al caso de autos. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Agrega que mediante el Decreto 793/18 el Poder Ejecutivo no ejerció la facultad del inciso a), apartado 1, del artículo 755, si no la del inciso c). Refiere a las circunstancias extraordinarias que motivaron el dictado del Decreto 793/18, sosteniendo que es obligación del Estado tomar medidas rápidas y eficientes para aminorar las consecuencias gravosas para la economía del país. Cita jurisprudencia relativa al Decreto 793/2018 que le dio razón a su mandante. Se refiere a la limitación de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de las normas y solicita la aplicación del Fallo Plenario del 26/04/2022. Subsidiariamente, solicita se rechace la repetición intentada, en atención a que la firma exportadora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación, al haber trasladado los mismos en el precio de venta. También en subsidio, solicita la aplicación del fallo de CSJN "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/DGA s/ RECURSO EXTRAORDINARIO, S.C., C.1242, L.XLIX". En cuanto a la tasa de interés, requiere la aplicación de los artículos 811 y 812 del C.A. Hace reserva de caso federal y solicita se confirmen las resoluciones aduaneras apeladas, con costas.

III.- Que mediante PV-2024-85403977-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por presentada a la D.G.A. y por contestado el traslado que le fuera conferido. Por la PV-2024-109341860-APN-VOCXVII#TFN se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA Nros. 12542-1302-2019, 12542-1304-2019, 12542-1309-

2019, 12542-1299-2019, 12542-1307-2019, 12542-1303-2019, 12542-1300-2019 y 12542-1308-2019 se inician con las solicitudes de repetición de los tributos pagados en relación a los PE Nros. 18052EC01008162M, 18052EC01008588B, 18052EC01008172N, 18052EC01008592T, 18052EC01008162M, 18052EC01008588B, 18052EC01008867B, 18052EC01008587A, 18052EC01008815R, 18052EC01008709T, 18052EC01010279Y, 18052EC01010278N, 18052EC01010526J, 18052EC01010604G, 18052EC01010529M, 18052EC01010292J, 18052EC01010276L, 18052EC01010291X, 18052EC01010528L, 18052EC01010135F, 18052EC01009671S, 18052EC01009756W, 18052EC01009757A, 18052EC01009613Y, 18052EC01009754U, 18052EC01009955A, 18052EC01009758B, 18052EC01009746V, 18052EC01010003W, 18052EC01009837W, 18052EC01008360M, 18052EC01009155P, 18052EC01009059S, 18052EC01009063N, 18052EC01009011G, 18052EC01009014J, 18052EC01009060K, 18052EC01009061L, 18052EC01009062M, 18052EC01009020G, 18052EC01008869D, 18052EC01009318Z, 18052EC01009272P, 18052EC01009513N, 18052EC01009516Z, 18052EC01009468W, 18052EC01009467V, 18052EC01009543Z, 18052EC01009514Y, 18052EC01008161L, 18052EC01008171M, 18052EC01008174P, 18052EC01008096S, 18052EC01008289W, 18052EC01008281Y 18052EC01008401X, 18052EC01008172N, 18052EC01008592T 18052EC01008740Y, 18052EC01008657V, 18052EC01008590R, 18052EC01008665U, 18052EC01008656U, 18052EC01008589C, 18052EC01008659A, 18052EC01008868C, 18052EC01008361N, 18052EC01009515P, 18052EC01009541Y, 18052EC01009726T, 18052EC01009672T, 18052EC01009611M, 18052EC01009725S 18052EC01009836V, 18052EC01009785B, 18052EC01009786C, 18052EC01010036F. A continuación, se agregan las liquidaciones manuales (LMN) y se informa el pago efectuado por la exportadora. Posteriormente, se provee la presentación de la firma COTO CICSA y acto seguido, el área Técnica informa que se pagó conforme la normativa vigente a la fecha de la oficialización de los permisos. Finalmente, se dictan las resoluciones Nros RESOL-2024-304-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-305-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-312-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-306-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-310-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-311-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-314-ADROSA#SDGOAI y RESOL-2024-315-ADROSA#SDGOAI, aquí apeladas.

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 “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/recurso de apelación” (EX2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en el cual por mayoría, los Vocales ACORDARON 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 por 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 e1 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 abonados en relación a las operaciones de exportación Nros. 18052EC01008162M, 18052EC01008588B, 18052EC01008172N, 18052EC01008592T, 18052EC01008162M, 18052EC01008588B, 18052EC01008867B, 18052EC01008587A, 18052EC01008815R, 18052EC01008709T, 18052EC01010279Y, 18052EC01010278N, 18052EC01010526J, 18052EC01010604G, 18052EC01010529M, 18052EC01010292J, 18052EC01010276L, 18052EC01010291X, 18052EC01010528L, 18052EC01010135F, 18052EC01009671S, 18052EC01009756W, 18052EC01009757A, 18052EC01009613Y, 18052EC01009754U, 18052EC01009955A, 18052EC01009758B, 18052EC01009746V, 18052EC01010003W, 18052EC01009837W, 18052EC01008360M, 18052EC01009155P, 18052EC01009059S, 18052EC01009063N, 18052EC01009011G, 18052EC01009014J, 18052EC01009060K, 18052EC01009061L, 18052EC01009062M, 18052EC01009020G, 18052EC01008869D, 18052EC01009318Z, 18052EC01009272P, 18052EC01009513N, 18052EC01009516Z, 18052EC01009468W, 18052EC01009467V, 18052EC01009543Z, 18052EC01009514Y, 18052EC01008161L, 18052EC01008171M, 18052EC01008174P, 18052EC01008096S, 18052EC01008289W, 18052EC01008281Y 18052EC01008401X, 18052EC01008172N, 18052EC01008592T 18052EC01008740Y, 18052EC01008657V, 18052EC01008590R, 18052EC01008665U, 18052EC01008656U, 18052EC01008589C, 18052EC01008659A, 18052EC01008868C, 18052EC01008361N, 18052EC01009515P, 18052EC01009541Y, 18052EC01009726T, 18052EC01009672T, 18052EC01009611M, 18052EC01009725S 18052EC01009836V, 18052EC01009785B, 18052EC01009786C, 18052EC01010036F, en virtud de lo dispuesto en el Decreto 793/2018 mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/20, 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 deberán ser soportadas por 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).

Por todo lo expuesto, **voto por:**

Confirmar las RESOL-2024-304-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-305-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-312-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-306-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-310-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-311-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-314-ADROSA#SDGOAI y RESOL-2024-315-ADROSA#SDGOAI, recaídas en las actuaciones administrativas SIGEA 12542-1302-2019, 12542-1304-2019, 12542-1309-2019, 12542-1299-2019, 12542-1307-2019, 12542-1303-2019, 12542-1300-2019 y 12542-1308-2019, respectivamente, imponiendo las costas a la actora.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al fondo de lo resuelto, excepto en relación a las costas, que considero deben ser impuestas por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

El Dr. Christian M. 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.

Sentado lo anterior, respecto a la distribución de los gastos casuídicos, entiendo que debe afrontarlos 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.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar las RESOL-2024-304-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-305-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-312-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-306-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-310-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-311-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, RESOL-2024-314-ADROSA#SDGOAI y RESOL-2024-315-ADROSA#SDGOAI, recaídas en las actuaciones administrativas SIGEA 12542-1302-2019, 12542-1304-2019, 12542-1309-2019, 12542-1299-2019, 12542-1307-2019, 12542-1303-2019, 12542-1300-2019 y 12542-1308-2019, imponiendo las costas a la actora.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Miguel N. Licht (Vocal Subrogante de la Vocalía 16ª. Nominación) y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.10.16 20:49:14 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.10.17 17:27:02 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: 2025.10.17 23:02:40 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.17 23:03:08 -03:00