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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-122091943-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 3 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024- 127388050--APN-SGASAD#TFN; NIZA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2024- 127388050--APN-SGASAD#TFN “NIZA S.A. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN”,**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Mediante el RE-2024-127386563-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma NIZA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. RESOL-2024-40-E-AFIP-ADSALU#SDGOAI, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Luis, en las actuaciones SIGEA Nro. 12399-602-2023, mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución de sumas en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante la Decreto 793/08, en relación a las destinaciones Nro. 18083EC01004085Z, 18083EC01004116L, 18083EC01004179U, 18083EC01003725Z, 18083EC01003821N, 18083EC01003735R, 18083EC01003872T, 18083EC01003803N y 18083EC01004001E cuyo valor asciende a pesos un millón novecientos ochenta y siete mil trescientos noventa y ocho con 57/100 ($ 1.987.398,57), con más sus intereses. Aclara que apela parcialmente dicha resolución ya que la destinación nro. 18083EC01003522L, por la suma de $ 158.034,56, fue incluida por error, por parte de la Aduana, ya que el reclamo promovido por esa misma destinación ya fue rechazado previamente mediante la Resolución RESOL-2024-23-E-AFIP-ADSALU#SDGOAI, dictada el 28/08/2024 cuya apelación tramita bajo expediente N° EX-2024-101287388- -APN-SGASAD#TFN, ante la Vocalía 16°, Sala F. Entiende que el Poder Ejecutivo Nacional fijo ilegalmente, a través de Decreto 793/08, la alícuota aplicable en concepto de derechos de exportación, ya que fue dictada por el Ministerio de Economía en clara 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). En el mismo sentido, plantea que la facultad de legislar en materia aduanera e imponer contribuciones, le corresponde al Congreso. Solicita la aplicación de la doctrina asentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas”, resultando inconstitucional la alícuota fijada por el decreto mencionado, ello en virtud del principio de legalidad tributaria. Sostiene que, en el precedente señalado, la CSJN concluyó que los derechos de exportación son

tributos, y que por ello deben ser creados por el Congreso, que sus elementos esenciales deben estar establecidos por esa misma institución, y que las alícuotas podrían ser fijadas por el PE en tanto exista una delegación legislativa clara y precisa, que cumpla con los requisitos del artículo 76 de la Constitución Nacional. Asimismo, entiende que el artículo 755 del CA no satisface las exigencias del artículo 76 de la Constitución Nacional ya que no califica como una norma delegante válida a efectos de que el PEN pueda fijar derechos de exportación. Cita jurisprudencia que sustenta su postura. Afirma que la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes debe ser analizada no solo en virtud de lo dispuesto tanto en el artículo 1164 del Código Aduanero, sino también a partir del denominado bloque de constitucionalidad y, especialmente, de las directrices emergentes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de las directivas de la Comisión Interamericana. Manifiesta que la prohibición de actualización de los créditos fiscales y tasa de interés, que resulta aplicable para los casos de repetición, afectan el derecho de propiedad y violan los principios constitucionales de igualdad, legalidad, razonabilidad y no confiscatoriedad. Es por ello que entiende inconstitucional lo establecido por los arts. 7 y 10 de la Ley N° 23.928, modificados por el art. 4 de la Ley 25.561, y en el art. 5 del Decreto 214/2002, y la tasa de interés establecida en el art. 4 de la Resolución 3/2024, solicitando que se aplique una tasa de interés para la repetición interpuesta equivalente a la tasa de inflación (IPC). Ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal, y solicita que se revoque la resolución apelada, ordenando la devolución de los montos pagados, con más los intereses peticionados y con costas al Fisco.

II.- En el IF-2025-22831718-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa genérica. Relata los antecedentes normativos que otorgaron la facultad de establecer los derechos de exportación. Señala que la interpretación que hace la actora del precedente “Camaronera” es desacertada y no respeta el análisis completo de dicha sentencia ni el sentido que quiso darle el más Alto Tribunal. Sostiene que dicho Tribunal ha declarado la invalidez de las alícuotas por los derechos de exportación y que, muy por el contrario, ha declarado la validez de dichos derechos. Asimismo, señala que la Corte Suprema de Justicia de la Nación solo decide en procesos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos. Alega Sostiene que el decreto atacado ha sido dictado en el marco de las funciones que se le confiere al PE conforme el art. 755 del Código Aduanero. Asimismo, entiende que no se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que el Decreto 793 cuestionado, a diferencia de la Resolución 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122, que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso de la Nación. Ello así por cuanto el Decreto 793 no fue rechazado por el Congreso, en los términos del artículo 24 de la Ley N° 26.122 sino que, por el contrario, el artículo 82 de la Ley N° 27.467 mantuvo su validez y vigencia, apenas tres meses después de su publicación en el Boletín Oficial. Y, por si fuera poco, el Poder Legislativo volvió a declarar la validez y vigencia del Decreto 793 en el artículo 54 de la Ley N° 27.541. Explica que si bien el Decreto 793 invoca en sus considerandos el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 99, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional, lo cierto es que, con independencia de la naturaleza de la atribución ejercida, dicha norma fue sometida al control del Congreso que finalmente la refrendó en dos oportunidades. Manifiesta que aun con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto 793, la política legislativa estaba claramente establecida y revela que al momento del dictado del Decreto 793, los elementos esenciales del tributo (derechos de exportación) tenían rango legal y por ello el Poder Ejecutivo estaba facultado a modificar la alícuota del derecho de exportación que ya existía pero que se encontraba temporal y únicamente por su voluntad en el 0%. Explica que no es procedente el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la recurrente en razón de lo normado por el art. 1164 del Código Aduanero. Solicita que se aplique el criterio establecido por nuestra Corte Suprema en la causa “Cencosud S.A.”. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada,

con costas.

III.- Que en fecha 6 de octubre de 2025 (PV-2025-111137767-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala “G” y, en fecha 7 de octubre de 2025 (IF-2025-111403930-APN-VOCXXI#TFN), se pasan a sentencia.

IV.- La Actuación SIGEA N° 12399-602-2023 se inicia a fs. 1/17 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede aduanera. A fs. 22/27vta. lucen agregadas copias de la Destinación N° 18083EC01003522L, y de la documentación complementaria.

- La Actuación SIGEA N° 12399-603-2023 se inicia a fs. 28/44 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede aduanera. A fs. 49/55vta. lucen agregadas copias de la Destinación N° 18083EC01004179U, y de la documentación complementaria.

- La Actuación SIGEA N° 12399-604-2023 se inicia a fs. 55/71 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede aduanera. A fs. 76/81vta. lucen agregadas copias de la Destinación N° 18083EC01003725Z, y de la documentación complementaria.

- La Actuación SIGEA N° 12399-605-2023 se inicia a fs. 82/98 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede aduanera. A fs. 103/112vta. lucen agregadas copias de la Destinación N° 18083EC01004116L, y de la documentación complementaria.

- La Actuación SIGEA N° 12399-606-2023 se inicia a fs. 113/129 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede aduanera. A fs. 134/143vta. lucen agregadas copias ilegibles de la Destinación N° 18083EC01004085Z, y de la documentación complementaria (el Fisco acompaña copia legible de la destinación mencionada mediante IF-2025-77747306-APN-DTD#JGM, con fecha 17/7/25).

- La Actuación SIGEA N° 12399-607-2023 se inicia a fs. 144/160 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede aduanera. A fs. 165/171vta. lucen agregadas copias de la Destinación N° 18083EC01003821N, y de la documentación complementaria.

- La Actuación SIGEA N° 12399-608-2023 se inicia a fs. 172/188 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede aduanera. A fs. 193/200 lucen agregadas copias de la Destinación N° 18083EC01003735R, y de la documentación complementaria.

- La Actuación SIGEA N° 12399-609-2023 se inicia a fs. 201/217 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede aduanera. A fs. 222/228 lucen agregadas copias de la Destinación N° 18083EC01003872T, y de la documentación complementaria.

- La Actuación SIGEA N° 12399-610-2023 se inicia a fs. 229/245 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede

aduanera. A fs. 250/260 lucen agregadas copias de la Destinación N° 18083EC01003803N, y de la documentación complementaria.

- La Actuación SIGEA N° 12399-611-2023 se inicia a fs. 261/277 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 11/10/2023, en sede aduanera. A fs. 282/290 lucen agregadas copias de la Destinación N° 18083EC01003803N, y de la documentación complementaria.

A fs. 292/293 se dicta la Resolución Apertura 2023 (AD SALU) por la que se resuelve acumular los SIGEAS 12399-603-2023, 12399-604-2023, 12399-605-2023, 12399-606-2023, 12399-607-2023, 12399-608-2023, 12399-609-2023, 12399-610-2023 y 12399-611-2023 al SIGEA 12399-602-2023. Asimismo, se resuelve la apertura del procedimiento de repetición en los términos del art. 1068 y ss. del Código Aduanero y de la Resolución General N° 2365/2007 (AFIP). A fs. 295 obra resumen de devolución cargada de acuerdo al Formulario 7458 y a fs. 296 obra constancia de ingreso al sistema SIADERE. A fs. 298/308 obran prints de pantalla del Sistema Informático Malvina. A fs. 310/319 obran las constancias de afectación de depósitos. A fs. 321 obra informe el técnico efectuado por Nota N° 21/2024 por la Sección Inspección Simultanea de la Aduana de San Lorenzo, por el cual se expresa que no corresponde la devolución solicitada y que se abonó conforme a la normativa vigente. A fs. 328/334 luce Dictamen Jurídico (IF-2024-03722971-AFIP-SJADSALU#SDGTLA). A fs. 335/336vta. obra la RESOL-2024-40-E-AFIP-ADSALU#SDGOAI, y a fs. 337 su correspondiente constancia de notificación.

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 SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la 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 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.”*

VI.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a los Permisos de Embarque Nro. 18083EC01004085Z, 18083EC01004116L, 18083EC01004179U, 18083EC01003725Z, 18083EC01003821N, 18083EC01003735R, 18083EC01003872T, 18083EC01003803N y 18083EC01004001E en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 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 lo expuesto, voto por:

1).- CONFIRMAR la RESOL-2024-40-E-AFIP-ADSALU#SDGOAI, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Luis, en las actuaciones SIGEA Nro. 12399-602-2023.

2).- Costas a cargo de la actora.

El Dr. Miguel Nathan 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.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1).- CONFIRMAR la RESOL-2024-40-E-AFIP-ADSALU#SDGOAI, dictada por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Luis, en las actuaciones SIGEA Nro. 12399-602-2023.

2).- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.10.31 21:37:01 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.10.31 22:03:32 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: 2025.11.03 13:23:41 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.03 13:24:09 -03:00