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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-123243260-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-90642709-APN-SGASAD#TFN; "SADESA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación"

Reunidos los Vocales miembros de la **Sala "E"**, Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término a fin de resolver en los autos caratulados **"SADESA S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** expediente N° **EX-2024-90642709-APN-SGASAD#TFN**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma "SADESA S.A.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **RESOL-2024-118-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM** de la Aduana de Buenos Aires, dictada en las Actuaciones **SIGEA 12042-298-2023**, mediante la cual se le denegó la devolución de la suma de $1.180.443,41; abonada por la firma al documentar los PE Nº 18001EG01002772 L, oficializado el 19/10/2018, 18001EG01003168 L, oficializado el 11/12/2018, 18001EG01003200 V, oficializado el 13/12/2018 y 18001EG01003154 G, oficializado el 10/12/2018. Realiza un breve relato de lo sucedido en sede administrativa, sostiene que los derechos de exportación fijados por el Decreto N° 793/2018, no tienen respaldo legal suficiente y señala que el derecho de exportación es un impuesto y como tal, se le debe aplicar el principio de reserva legal, es decir que ese derecho debía ser impuesto por el Congreso Nacional y no por el Poder Ejecutivo. Agrega que el decreto en cuestión no es un decreto reglamentario (dictado en ejercicio de la facultad prevista en el art. 99, inc. 2 de la CN), sino que opera como un reglamento delegado, es decir, aquél que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el poder legislativo. Asevera que los derechos de exportación fijados, en el decreto 793/18, resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, tal como lo dijo la Corte en el caso "Camaronera Patagónica", que al presente caso considera debe aplicarse. Manifiesta que la nulidad del decreto es absoluta e insanable, y que únicamente pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó, lo que recién ocurrió el 13/12/2018 -cuando entró en vigencia la ley N° 27.467-. Afirma que si bien es cierto que el art. 1164, del Código Aduanero impide, en principio, a los integrantes del Excmo. Tribunal pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, se lo permite, en tanto la Corte hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, que en el presente sería la doctrina sentada por la C.S.J.N. en "Camaronera Patagónica S.A.". Cita jurisprudencia, plantea la inconstitucionalidad de la tasa de interés aplicable, solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, se revoque la resolución aduanera

apelada y ordene la devolución de la suma pagada indebidamente con más los intereses, con costas al fisco.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las Actuaciones Administrativas correspondientes a la causa. Realiza una aclaración preliminar en cuanto a la vía procesal elegida por la actora en tanto es incorrecta por la limitación del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad solicitada. En subsidio efectúa un análisis de los antecedentes normativos y afirma que la correcta interpretación del fallo "Camaronera" no lo hace aplicable al caso en cuestión y por ende resulta desacertada la interpretación realizada por la recurrente. Ello por cuanto ya no se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que el Decreto N° 793/18 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. De esta manera, si bien el Decreto N° 793/2018 invoca en sus consideraciones el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el art. 99 inc. 1 y 2 de la C.N., dicha normativa fue sometida al control del Congreso quien lo refrendo y, en tal efecto, no se trata de un caso de tributo sin ley, violatorio del derecho de propiedad, en los términos del ya citado caso "Camaronera". Cita jurisprudencia en sustento a su postura y trae a colación el plenario del Tribunal Fiscal de la Nación en el expediente EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN, caratulado "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" del 26/04/2022 que solicita se aplique. En subsidio, solicita que se aplique el criterio establecido por nuestra C.S.J.N. en la causa "Cencosud S.A" y lo previsto en los arts. 811 y 812 del CA. Ofrece prueba y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2025-117770641-APN-VOCXIV#TFN se declara la causa de puro derecho, con la PV-2025-122526817-APN-VOCXIV#TFN se elevan los autos a la Sala "E", y por IF-2025-122818869-APNVOCXIV#TFN se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 12042-298-2023 se inicia con fecha 28/12/2021. A fs. 17/18 obra copia del PE 18001EG01002772 L, a fs. 21/23 copia del PE 18001EG01003168 L, a fs. 26/28 copia del PE 18001EG01003200 V y a fs. 31/32 copia del PE 18001EG01003154 G. A fs. 39/42, 43/46, 47/50 y 51/54 se agregan los escritos de pedido de devolución de los derechos de exportación establecidos por el Dto. 793/18, abonados en relación a los permisos de exportación detallados. A fs. 55 se tiene por deducido el procedimiento de repetición. A fs. 59/60, 64/65, 69/70 y 74/75 obran los listados de afectación de depósitos. A fs. 79 obra el informe técnico, a fs. 86/87 el Dictamen Jurídico y a fs. 90/93 se dicta la RESOL-2024-118-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM que se apela en autos.

V.- Que 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 - IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado por este Tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -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 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".

Que en virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados por la actora en relación a los PE Nº 18001EG01002772 L, 18001EG01003168 L, 18001EG01003200 V y 18001EG01003154 G.

Sin perjuicio de ello, cabe aclarar que, a la fecha de oficialización de las destinaciones Nro. 18001EG01003168 L -11/12/2018-, 18001EG01003200 V -13/12/2018- y 18001EG01003154 G -10/12/2018- el Decreto Nro. 793/2018 se encontraba vigente, atento que con el dictado de la Ley 27.467 publicada el 04/12/2018 en el B.O se ratificó su validez, conforme lo dispuesto en el párrafo que antecede *in fine.*

VI.- Con respecto a las costas, las mismas deben imponerse, en relación a los P.E 18001EG01003168 L, 18001EG01003200 V y 18001EG01003154 G a cargo de la parte actora, ello en atención a que a la fecha de oficialización de los mismos se encontraba en vigencia la Ley 27.467 que ratificó el Decreto Nro. 793/2018; y en relación al PE 18001EG01002772 L corresponde imponer las costas por su orden, 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.

Por lo expuesto, **voto por**:

1.- Confirmar la Resolución **RESOL-2024-118-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, dictada por el Administrador de la Aduana de Buenos Aires, dictada en la Actuación **SIGEA 12042-298-2023**.

2.- Costas a la actora respecto a los P.E 18001EG01003168 L, 18001EG01003200 V y 18001EG01003154 G, y por su orden respecto al PE 18001EG01002772 L.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Claudia B. Sarquis, en cuanto **CONFIRMA** la **RESOL-2024-118-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por el Administrador de la Aduana de Buenos Aires, dictada en la Actuación SIGEA 12042-298-2023, con costas a la actora respecto a los P.E 18001EG01003168 L, 18001EG01003200 V y 18001EG01003154 G.** Ello así por aplicación de la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada "**Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "*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"*.

Que disiento de la imposición de costas por su orden propuestas por la Vocal preopinante en su voto respecto al PE 18001EG01002772 L, toda vez que considero que las mismas deben ser impuestas a la actora vencida conforme el principio general establecido en el art. 1163 del Código Aduanero, no existiendo –a mi criterio-

ninguna circunstancia para apartarse del mismo y máxime considerando que la apelación fue interpuesta con posterioridad al Plenario de este Tribunal -referido precedentemente- que resuelve la cuestión planteada en autos.

ASI LO VOTO.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Sarquis.

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

1.- Confirmar la Resolución **RESOL-2024-118-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, dictada por el Administrador de la Aduana de Buenos Aires, dictada en la Actuación **SIGEA 12042-298-2023**.

2.- Costas a la actora respecto a los P.E 18001EG01003168 L, 18001EG01003200 V y 18001EG01003154 G, y por su orden respecto al PE 18001EG01002772 L.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.11.05 13:41:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.11.05 14:58:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.05 15:24:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.05 15:25:11 -03:00