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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-126477238-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-86031933- -APN-SGASAD#TFN; EXPOFRESH SA.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Claudia B. Sarquis (subrogante), con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2025-86031933- -APN-SGASAD#TFN** ("**EXPOFRESH SA**").

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Mediante IF-2025-86031852-APN-DTD#JGM, la firma actora interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2025-89-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM dictada por el Director de la Aduana de Ezeiza en el expediente 19144-4506-2019. La referida resolución es apelada por denegar la repetición de la suma de Pesos Un Millón Cuatrocientos Veintinueve Mil Ochocientos Ochenta y Nueve con 21/100 ($1.429.889,21) abonada en concepto de derechos de exportación –establecidos conforme el Decreto 793/2018- correspondiente a los permisos de embarque ("PE") 18073EC01028168A, 18073EC01028169B, 18073EC01028661V, 18073EC01028378D, 18074EC01002005G, 18073EC01028662W, 18073EC01028663A, 18073EC01028620Z, 18073EC01028664B y 18073EC01028666D. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante el PE involucrado documentó las exportaciones declaradas y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Entendiendo que es aplicable al caso, cita el fallo de la Corte Suprema ("CSJN") in re "Camaronera Patagónica", del 14.04.14. Plantea que el pago efectuado en cada permiso de embarque resulta sin causa, cuyo importe debe ser restituido por cuanto los derechos de exportación del decreto 793/18 resultan violatorios del principio de reserva legal en materia tributaria, siendo su exigencia ilegítima hasta la vigencia de la ley 27.467, que les diera rango legal a tales tributos. Señala que los derechos de exportación son tributos que clasifican en la categoría de impuestos. Por ello, entiende que se debe tener en cuenta una serie de derechos y garantías, explícitos e implícitos, a favor de los obligados tributarios. Considera afectado en este caso el principio de legalidad, que constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal. Cita numerosa jurisprudencia firme de las Cámaras Federales y de la Corte Suprema. Entre esos antecedentes, menciona que las Cámaras Federales de Rosario y Comodoro Rivadavia, dispusieron la ilegitimidad del decreto 793/18 y que el recurso extraordinario presentado por el Estado Nacional, en ambos casos, fue rechazado por la CSJN. Continúa reseñando que, al momento de presentación del presente recurso, ya se expidieron a favor de la acción de repetición en causas similares, cuatro de las cinco Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal Contencioso y Administrativo. Hace referencia al dictamen del Fiscal de la Cámara Contencioso Administrativo,

concluyendo sus fundamentos en que corresponde dejar sin efecto la exigencia de tributos derivada de la aplicación del decreto 793/18, por cuanto no se ajusta al texto constitucional. Finalmente ofrece prueba, autoriza, hace la reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso de apelación, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado el 13.10.25 mediante el IF-2025-113505316-APN-DTD#JGM y acompaña el SIGEA involucrado. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. Reseña los hechos y la normativa aplicable: arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera", la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que le dio la Corte Suprema. Cita jurisprudencia de este tribunal y refiere a su limitación para declarar la inconstitucionalidad solicitada (art. 1164 del CA). En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada, atento a que la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación cuya devolución reclama. Indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo "Cencosud" y los artículos 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con costas a la actora.

III.- Que, inmediatamente se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-4506-2019 se iniciaron el día 10.06.19 con la presentación que hace la firma del pedido de solicitud de repetición con relación a los PE 18073EC01028168A, 18073EC01028169B, 18073EC01028661V, 18073EC01028378D, 18074EC01002005G, 18073EC01028662W, 18073EC01028663A, 18073EC01028620Z, 18073EC01028664B y 18073EC01028666D. A fs. 52ref, el 22.11.24 se tiene por deducido el procedimiento de repetición. Se agregan print de pantalla del resumen de devolución cargada, afectación de depósito Scta. María y Sistema Informático Malvina (SIM) (fs. 53/107ref). A fs. 109 se intima a la firma a que acompañe los PE debidamente intervenidos por el servicio aduanero (PV-2024-04481696-AFIP-DVTECE#SDGTLA), lo que cumple a fs. 100. A fs. 173/174 se emite el dictamen jurídico (IF-2025-02244522-ARCA-DVDRTA#SDGASJ) y a fs. 175/176 se dicta la resolución aquí apelada, que rechaza la repetición.

V.- En primer lugar, respecto al planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos, considero que debe rechazarse con fundamento en que el Fisco no prueba su pretensión del modo fehaciente que exige su procedencia sustancial.

VI.- Corresponde resolver en la causa si la resolución RESOL-2025-89-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM dictada por el Director de la Aduana de Ezeiza en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por EXPOFRESH SA, en concepto de derechos de exportación de los PE 18073EC01028168A, 18073EC01028169B, 18073EC01028661V, 18073EC01028378D, 18074EC01002005G, 18073EC01028662W, 18073EC01028663A, 18073EC01028620Z, 18073EC01028664B y 18073EC01028666D, **oficializados entre el 08.10.18** y el **11.10.18**, se ajusta a derecho. Mediante los referidos PE la actora documentó la exportación de la mercadería declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18 que los fijó, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte in re "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15/04/2014.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29/10/2021, autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan todos los argumentos expuestos por las partes en autos y a la que, para ser breve, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973- APN-SGASADTFN-29-10-2021.pdf). En consecuencia, opino que en este

caso, **pese a que votaré en sentido contrario por aplicación del plenario del tribunal**, hubiera correspondido: declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y 04.12.18 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar la resolución apelada; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total reclamada de Pesos Un Millón Cuatrocientos Veintinueve Mil Ochocientos Ochenta y Nueve con 21/100 ($1.429.889,21) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la Aduana vencida.

VII.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26.04.22, este tribunal por el 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", por mayoría, acordó fijar la siguiente doctrina legal: "(…) 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". Conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar la resolución apelada, en cuanto rechaza el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por EXPOFRESH SA.

VIII.- En cuanto a las costas considero que, al decidirse la causa por aplicación de un plenario del tribunal, deben imponerse por su orden.

IX.- Por ello **VOTO POR**:

1) Rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora, sin costas.

2) Confirmar la resolución RESOL-2025-89-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Director de la Aduana de Ezeiza en las actuaciones administrativas 19144-4506-2019, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma EXPOFRESH SA, imponiendo las costas por su orden (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juan Manuel Soria, en cuanto dispuso rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora (sin costas) y confirmar la Resolución RESOL-2025-89-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Director de la Aduana de Ezeiza en las actuaciones 19144-4506-2019, que rechaza el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma EXPOFRESH SA. 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".

Disiento de la imposición de costas por su orden propuesta por el Vocal preopinante toda vez que consideroque las costas 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 “ut supra”- que resuelve la cuestión planteada en autos. **ASI LO VOTO.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez. A fin de dirimir el aspecto de las costas, en el cual discrepan los distinguidos Vocales preopinantes; y con fundamento en las particularidades de la cuestión -resuelta mediante la aplicación del Plenario del Tribunal- considero que deben ser impuestas por su orden. Así lo voto.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1) Rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora, sin costas.

2) Confirmar la resolución RESOL-2025-89-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Director de la Aduana de Ezeiza en las actuaciones administrativas 19144-4506-2019, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma EXPOFRESH SA, imponiendo las costas por su orden (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA)

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.11.13 13:39:31 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2025.11.13 13:44:55 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: 2025.11.13 14:13:16 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.13 14:13:42 -03:00