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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-51571628-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 15 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-16046002- -APN-SGASAD#TFN; SADESA SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Claudia B. Sarquis (subrogante en la Vocalía de la 14ª nominación) a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2025-16046002- -APN-SGASAD#TFN** ("**SADESA SA**"):

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Mediante el RE-2025-16045380-APN-SGASAD#TFN, la firma actora interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2025-3-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM dictada por el Administrador de la Aduana de Buenos Aires en el SIGEA 12042-717-2023. La referida resolución es apelada por denegar la repetición de la suma de Pesos Quinientos Cuarenta Mil Doscientos Cuatro con 61/100 ($540.204,61.-) abonada en concepto de derechos de exportación –establecido conforme el Decreto 793/2018- correspondiente a las destinaciones 18001EG03001130A, 18001EG03001052D, 18001EG03001128H, 18001EG01002921H, 18001EG03001082G, 18001EG03001080E, 18001EG03001386N, 18001EG03001450F y 18001EG01003171F, oficializadas entre el 18.09.18 y el 27.12.18. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los permisos de embarque ("PE") involucrados 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 in re "Camaronera Patagónica", del 14.04.14. Plantea que el pago efectuado en cada PE resulta sin causa, y que su 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. Referencia que la ley 27.467 entró en vigencia con fecha 12.12.18, ocho días desde su publicación en Boletín Oficial y con posterioridad a la oficialización de los PE. Señala que los derechos de exportación son tributos que clasifican en la categoría de impuestos, teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas. 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. Hace mención de que el art. 755 del Código Aduanero ("CA") expresamente dispone que el Poder Ejecutivo está facultado para gravar con un derecho la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada, desgravar mercadería gravada o modificar el derecho de exportación establecido. 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 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 General de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, concluyendo sus fundamentos en que corresponde dejar sin efecto la exigencia de tributos derivada de la aplicación del acto administrativo (decreto 793/18), por cuanto no se ajusta su texto constitucional y resultar contrario a la división de poderes y al principio de reserva de ley en materia tributaria. Deja planteada la inconstitucionalidad de la exigencia de los derechos de exportación instauradas por el decreto en cuestión a las destinaciones de exportación de su representada. Finalmente ofrece prueba, autoriza, hace la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido en fecha 08.05.25 mediante el IF-2025-48013356-APN-DTD#JGM y acompaña las actuaciones administrativas 12042-717-2023. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su 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 en los autos “Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación”, Expte. 38.422-A, como así también los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al citado decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante, entre otros el fallo dictado por la Sala “G”, en los autos caratulados “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. C/ DGA. S/ Apelación”, Expte. EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN, del 18.02.21, que cita y da por reproducido. Refiere a la limitación de este tribunal para declarar la inconstitucionalidad solicitada e indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 del CA. Agrega que la contraria plantea como único argumento la inconstitucionalidad de normas jurídicas, entendiendo que, conforme la normativa transcripta, esté Tribunal no debería expedirse al respecto. 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 solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- El 12.05.25 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 12042-717-2023 se iniciaron el día 25.02.23 con las presentaciones electrónicas correspondientes a los EX-2022-00110965-AFIP-DVMENT#SDGCTI, EX-2022-00120466-AFIP-DVMENT#SDGCTI, EX-2022-00120139-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, EX-2022-00120062-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, EX-2022-00117622-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, EX-2022-00117110-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, EX-2022-00119154-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, EX-2022-00119080-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, EX-2022-00116867-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI y EX-2022-00120285-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, que se iniciaron con motivo del pedido de solicitud de repetición presentado por la firma SADESA SA con relación a las destinaciones 18001EG03001130A, 18001EG03001052D, 18001EG03001128H, 18001EG01002921H, 18001EG03001082G, 18001EG03001080E, 18001EG03001386N, 18001EG03001450F, 18001EG01003171F y 18001EG03001098N. A fs. 10vta. surge un sello –gírese para su tramitación- de fecha 13.12.23. A fs. 11 se dicta la providencia de fecha 14.12.23, por la cual se intima a la firma Sadesa SA para que el plazo de treinta (30) días ratifique las presentaciones electrónicas y las ajuste a los términos de la resolución general AFIP 2365, acompañando copias certificadas íntegras de ellas (debiendo las copias de las destinaciones aduaneras involucradas encontrarse intervenidas por el servicio aduanero), bajo apercibimiento de proceder sin más trámite a su archivo, lo que es

le es notificado a la parte con fecha 15.12.23 conforme cédula SICNEA con estado “enviado” que luce agregada a fs. 13. A fs. 14/15 la firma cumple con la intimación cursada, acompaña la documental requerida y solicita pronto despacho. A fs. 103/104 se agrega la sentencia de amparo dictada por el Tribunal Fiscal el 26.08.24 (IF-2024-91527383-APN-VOCIV#TFN). Se agrega a fs. 105 una cédula SICNEA con estado “notificado” –notificación automática de oficio- de fecha 16.09.24 por la cual se notifica a la parte que, ante el incumplimiento de lo ordenado el 14.12.23, se la íntima a que dé cumplimiento en el plazo de cinco (5) días hábiles con lo requerido respecto a la repetición del PE 18001EG03001098N. Ello se cumple a fs. 106. A fs. 116, el 24.09.24, se tiene por deducido el procedimiento de repetición y se hace saber que el PE 18001EG03001098N tramita por ante el SIGEA 12042-717-2023. Se agregan print de pantalla – Carga / Edición de expediente, resumen de devolución cargada, SIM, histórico de liquidaciones, afectación de depósito en scta María y listado de afectación de depósitos (fs. 117/164). A fs. 165, el 26.09.24, se ordena remitir al Departamento Valoración y Comprobación Documental de Exportación y a la División Dictámenes en Régimen Tributario. A fs. 166 se emite la nota 105/2024 (DV TECE) del 09.10.24, donde se deja constancia que el PE 18001EG03001098N tramita por ante el SIGEA 12042-137-2024. A fs. 168 obra el informe de la División Técnica (TEEX) (IF-2024-04067759-AFIP-DETEEX#SDGTLA). El 17.12.24 se emite el dictamen jurídico (IF-2024-04476472-AFIP-DVDTA#SDGASJ). A fs. 175/178 se dicta la resolución aquí apelada, en la que se rechaza la repetición solicitada.

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

VI.- Corresponde resolver en la causa si la resolución RESOL-2025-3-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM dictada por la Aduana de Buenos Aires en cuanto denegó la devolución de la suma pretendida por SADESA SA, en concepto de derechos de exportación (abonados con relación a las destinaciones 18001EG03001130A, 18001EG03001052D, 18001EG03001128H, 18001EG01002921H, 18001EG03001082G, 18001EG03001080E, 18001EG03001386N, 18001EG03001450F y 18001EG01003171F, oficializados entre el 18.09.18 y el 27.12.18), se ajusta a derecho. Mediante las referidas destinaciones la actora documentó las exportaciones de las mercaderías allí declaradas, 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 constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte in re “Camaronera Patagónica” (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

Previo a examinar la cuestión, atento las fechas de oficialización de las destinaciones involucrados, corresponde dividirlos en dos grupos. El primer grupo serán las destinaciones 18001EG03001130A, 18001EG03001052D, 18001EG03001128H, 18001EG01002921H, 18001EG03001082G y 18001EG03001080E oficializados con anterioridad al 04.12.18, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 y el segundo grupo serán las destinaciones 18001EG03001386N, 18001EG03001450F y 18001EG01003171F oficializados después del 05.12.18, o sea con posterioridad a la entrada de vigencia de la ley 27.467.

Ello así, con relación al primer grupo de destinaciones considero que le 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 29.10.21, autos “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA” (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan todos los argumentos expuestos por las partes y a la que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto. 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 04/09/2018 y 04/12/2018 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, 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, efectivamente el 26.04.22, este tribunal mediante 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 referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar la resolución apelada -en relación al primer grupo de destinaciones-, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma SADESA SA.

VIII.- Respecto de las destinaciones oficializadas con posterioridad a la vigencia de la ley 27.467, segundo grupo en cuestión, destinaciones 18001EG03001386N, 18001EG03001450F y 18001EG01003171F, oficializadas con fecha 07.12.18, 27.12.18 y 11.12.18 respectivamente, corresponde confirmar el rechazo de la solicitud de devolución de los Derechos de Exportación en el pagados, toda vez que fueron oficializados encontrándose vigente la ley 27.467.

Ello así por cuanto, conforme se ha expresado precedentemente, en el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APNVOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación", se fijó como doctrina legal (art. 151 de la ley 11.683) lo siguiente: "ARTICULO 1°.- (…) ARTICULO 2°.- (…) 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 entra en vigencia el aludido decreto, y hasta día 04/12/2018 fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467**" (negritas y subrayado me pertenecen), quedando aclarado en dicho texto, la fecha de entrada en vigencia de la norma.

Vale destacar en esta cuestión que el art. 82 de la ley 27.467 dispone expresamente (más allá de su incorrección técnica a la jurisprudencia “Camaronera” de la Corte) que el decreto 793/18 “mantendrá” validez y vigencia; ello implica una clara voluntad del legislador de ratificación, con vigencia inmediata, del referido decreto, prescindiendo de las normas generales de vigencia diferida del Código Civil -aplicables a ley 27.467 por no tener normas de entrada en vigencia-.

IX.- En cuanto a las costas considero, con relación al primer grupo de destinaciones, que deben imponerse por su orden. Ello atento a que la actora, pese al plenario del tribunal, tuvo, desde siempre, sobrados fundamentos para realizar su planteo de devolución. Tales fundamentos datan de la reforma constitucional del año 1994 -nuevos arts. 76 y 99 inc. 3- y la jurisprudencia de Fallos: 337:388 “Camaronera Patagónica” del 15.04.14. Ello sin perjuicio de señalar que, a la fecha, las cinco salas de la Cámara del Fuero Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal han resuelto, de modo unánime, que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable entre el 04.09.18 y el 04.12.18, aplicando el referido precedente de la Corte Suprema.

Respecto a las costas del segundo grupo de destinaciones, entiendo que también deben imponerse por su orden por la redacción del art. 82 y la falta de norma de entrada en vigencia de la ley 27.467, pudiendo considerarse aplicable el art. 5 del Código Civil, para los PE 18001EG03001386N y 18001EG01003171F oficializados el 07.12.18 y el 11.12.18, respectivamente, toda vez que, sin perjuicio de lo resuelto en el considerando VII.- (*que subyace en la doctrina del art. 3 del plenario del este tribunal del 26.04.22)* resulta también un hecho jurídico claro que la ley 27.467 -como sucede en general con las leyes de presupuesto- **no contiene un artículo que disponga su fecha de entrada en vigencia** con lo cual, rigiendo las normas del Código Civil, su *vigencia general* tuvo lugar *después del octavo día de su publicación oficial* (art. 5 del Código Civil). En consecuencia, la ley 27.467 tuvo vigencia *general* -lo que podría considerarse incluyendo a su art. 82 ratificatorio del decreto 793/18- recién a partir del sábado **12.12.18;** con ello las fechas críticas de éstos PE pudieron considerarse por la parte actora como ocurridas dentro del período de invalidez del decreto 793/18, que computaría desde el **04.09.18** hasta el **12.12.18**.

Con relación al PE 18001EG03001450F oficializado el **27.12.18**, debe imponerse a la actora, en tanto fue oficializado incluso luego del 12.12.18 y conforme los fundamentos expuestos en el punto VII y a lo dispuesto en el art. 1163 del Código Aduanero.

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

1) Rechazar el planteo de falta de legitimación de la actora opuesto por la Aduana, sin costas.

2) Confirmar la resolución RESOL-2025-3-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por el Administrador de Buenos Aires en las actuaciones administrativas SIGEA 12042-717-2023, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma SADESA SA, imponiendo las costas por su orden con relación a las destinaciones 18001EG03001130A, 18001EG03001052D, 18001EG03001128H, 18001EG01002921H, 18001EG03001082G, 18001EG03001080E, 18001EG03001386N y 18001EG01003171F y con costas a la actora con relación a la destinación 18001EG03001450F.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Soria.

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

1) Rechazar el planteo de falta de legitimación de la actora opuesto por la Aduana, sin costas.

2) Confirmar la resolución RESOL-2025-3-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada por el Administrador de Buenos Aires en las actuaciones administrativas SIGEA 12042-717-2023, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma SADESA SA, imponiendo las costas por su orden con relación a las destinaciones 18001EG03001130A, 18001EG03001052D, 18001EG03001128H, 18001EG01002921H, 18001EG03001082G, 18001EG03001080E, 18001EG03001386N y 18001EG01003171F y con costas a la actora con relación a la destinación 18001EG03001450F.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben los Dres. Soria y Sarquis, por encontrarse de licencia el Dr. Juárez (art. 6 y 52 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.15 15:36:50 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 Juan Manuel Soria
Date: 2025.05.15 16:12:39 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: 2025.05.15 16:15:36 -03:00