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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-87956252-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 11 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-154330176--APN-SGASAD#TFN; REFINERÍA DEL NORTE 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-2023-154330176--APN-SGASAD#TFN:** " **REFINERÍA DEL NORTE S.A. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN**",

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Mediante el RE-2023-154328373-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma REFINERÍA DEL NORTE S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2023-138-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI dictada por la Sra. Administradora de la División de Aduana de Pocitos, en la actuación SIGEA Nro. 19144-9588-2019 mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución de sumas en concepto de derechos de exportación fijados por el Decreto N° 793/2018, en relación a la destinación Nro. 18 045 EC01 001139 L cuyo valor asciende a pesos ciento setenta y cuatro mil novecientos setenta y cuatro con 29/100 ($ 174.974,29), con más sus intereses conforme lo establecido en el art. 811 Código Aduanero. Sostiene que el derecho de exportación involucrado fue ilegítimamente establecido por el Poder Ejecutivo Nacional, en violación a los principios de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, conforme lo dispuesto por los artículos 76 y 99 de la Constitución Nacional. Afirma que resulta de aplicación el precedente del Máximo Tribunal emitido en el caso "Camaronera Patagónica". Explica que en los términos requeridos del artículo 76 de la Constitución Nacional, el decreto en cuestión, no constituye una delegación legislativa válida. Afirma que el derecho de exportación es un tributo y, como tal, debe aplicársele el principio de reserva legal y que, por lo tanto, debe ser impuesto por el Congreso Nacional y no por el Poder Ejecutivo. En este sentido, alega que es el Congreso quien debe delimitar el hecho imponible, los sujetos alcanzados, las exenciones previstas y la alícuota o cuantía del impuesto, y que la facultad del Poder Ejecutivo para modificar un impuesto establecido por el Congreso se limita al aspecto cuantitativo (alícuota), y sólo puede ejercerse cuando el Congreso expresamente delega tal facultad y delimita márgenes mínimos y máximos de modificación. Agrega que los tributos del Decreto N° 793, sólo resultan válidos a partir de su ratificación legislativa, lo que ocurrió con la sanción de la Ley N° 27.467, la cual no tiene aplicación retroactiva. Cita jurisprudencia que entiende aplicable. Asimismo, expone que el art. 1164 del Código Aduanero habilita al TFN a pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de

las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones si se limita a aplicar “la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, pretendiendo que así lo haga siguiendo la interpretación efectuada en la causa “Camaronera”. Manifiesta algunas consideraciones en torno al plenario “Petroquímica Comodoro Rivadavia” del Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco.

II.- En el IF-2024-26185845-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y mediante IF-2024-35233763-APN-DTD#JGM acompaña las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 19144-9588-2019. 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. Aborda la interpretación que hace la actora del precedente “Camaronera” y entiende que 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. 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 mencionado decreto 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 de dicho decreto, 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%. Asimismo, expone que se han reunido las condiciones extrínsecas por las que el art. 755 del C.A. habilita una intervención rápida por parte del Poder Ejecutivo de la Nación. Cita jurisprudencia en sustento a su postura. Reafirma la imposibilidad del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad del decreto en razón de lo normado por el art. 1164 del Código Aduanero. Requiere la aplicación del precedente sentado por el Excmo. Tribunal en el caso “Petroquímica”. En subsidio, solicita que se rechace la repetición intentada atento a que la mercadería ya se encontraba gravada con
anterioridad al Decreto 793, aplicándose el criterio establecido por nuestra Corte Suprema en la causa “Cencosud S.A.” y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que en fecha de 17 de junio de 2025 mediante PV-2025-65309447-APN-VOCXXI#TFN se elevan los autos a la Sala “G” y en fecha 23 de junio de 2025 mediante IF-2025-67516562-APN-VOCXXI#TFN se pasan a sentencia.

IV.- La Actuación SIGEA N° 19144-9588-2019 se inicia a fs. 1/4 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18 045 EC01 001139 L, con fecha 2/9/19. A fs. 8/10vta. obran copias de la documentación relacionada con el PE mencionado. A fs. 23

luce el Informe N° 24/2022 (Sec. Ex Ante). A fs. 24 obra resumen de devolución cargada de acuerdo al Formulario 7458. A fs. 25/27 obra la liquidación de la operación en trato, junto con las constancias de afectación de depósitos. A fs. 30/32 se dicta la Resolución RESOL-2023-138-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI y a fs. 33 obra el formulario de devolución de tributos. A fs. 35 obra la constancia de notificación a la actora de la mencionada resolución.

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 al Permiso de Embarque Nro. 18 045 EC01 001139 L 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 Resolución RESOL-2023-138-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI dictada por la Sra. Administradora de la División de Aduana de Pocitos, en la actuación SIGEA Nro. 19144-9588-2019.

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 Resolución RESOL-2023-138-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI dictada por la Sra. Administradora de la División de Aduana de Pocitos, en la actuación SIGEA Nro. 19144-9588-2019.

2).- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.08.08 13:02:32 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: 2025.08.08 13:07:40 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: 2025.08.11 17:04:10 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: 2025.08.11 17:04:40 -03:00