Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-88427099-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 12 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-104845706-APN-SGASAD#TFN; Bodegas Esmeralda S.A

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 **EX-2024-104845706-APN-SGASAD#TFN (Bodegas Esmeralda S.A).**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma Bodegas Esmeralda S.A e interpone, por apoderado, recurso de apelación contra la **Resolución RESOL-2024-60-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM,** dictada por la Aduana de Buenos Aires, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA Nro. **19144-13849-2019,** por la cual se resuelve no hacer lugar a la devolución de la suma de **$ 74.363,95** pretendida por la recurrente y abonada en concepto de derechos de exportación en relación al **PE Nro. 18 001 EC03 012457 K.**

Relata los hechos de la causa y refiere al principio de legalidad argumentando que, por ser los derechos de exportación tributos, rige a su respecto el principio de legalidad en materia tributaria, que reserva al Poder Legislativo la facultad para crearlos. Sostiene que esta garantía no cede en caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución Nacional, ya que, en nuestro ordenamiento constitucional, la facultad de fijar los elementos esenciales de los tributos no puede ser delegada en el Poder Ejecutivo. Concluye, al respecto, que el Decreto Nro. 793 no fue dictado en ejercicio de facultades constitucionales propias, sino todo lo contrario, en clara violación a la Constitución Nacional, ya que ninguna de las normas citadas en sus considerandos faculta al Presidente de la Nación a establecer por decreto derechos de exportación. Invoca el criterio sostenido por la Corte Suprema en el Fallo "Camaronera Patagónica" cuya aplicación solicita. Destaca que el Decreto en cuestión es manifiestamente inconstitucional y, en consecuencia, el pago de los derechos de exportación, cuya repetición aquí se solicita, carece de causa, toda vez que al tiempo de oficializarse la exportación, el citado decreto Nro. 793/18 y sus modificatorios no habían merecido ratificación legislativa, en los términos exigidos por la Corte Suprema en el fallo "Camaronera Patagónica S.A." precitado. Plantea que podría considerarse que, si bien el Decreto Nro. 793/18 es inválido y adolece de nulidad absoluta e insanable, la Ley N° 27.467 habría convalidado sus disposiciones y le habría conferido rango legal, por lo cual, sin perjuicio de tal interpretación y siguiendo los mismos lineamientos del referido fallo, la Ley carece de eficacia para convalidar el Decreto retroactivamente por adolecer de nulidad absoluta e insanable, y únicamente tendría

efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia, correspondiendo la devolución por parte del Fisco de lo pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Decreto Nro. 793/18 en operaciones registradas desde la entrada en vigencia del Decreto -4 de Septiembre de 2018- hasta la entrada en vigencia de la Ley 27.467, -es decir el 13 de Diciembre de 2018-. Ofrece prueba y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las Actuaciones Administrativas correspondientes a la causa. En primer lugar, expone los antecedentes normativos del decreto Nro. 793/18 y expresa que no corresponde la aplicación del fallo "Camaronera", en tanto la interpretación que efectúa la recurrente es desacertada y no recepta el análisis completo de la sentencia dictada, ya que en dichos autos la Corte sostiene la validez del artículo 755 del C.A. en cuanto fija las pautas que viabilizarían en su consideración la delegación legislativa. Afirma que el decreto cuestionado, a diferencia de la Resolución Nro. 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, por lo que el decreto bajo análisis tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, de conformidad a lo establecido en el artículo 17 de la Ley 26.122 que deriva al derogado artículo 2 del Código Civil. Plantea la limitación del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad solicitada conforme art. 1164 del CA. A continuación, invoca el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN) y cita jurisprudencia favorable a su postura. En subsidio, solicita que se aplique el criterio establecido por la Corte Suprema en la causa "Cencosud S.A" y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del CA. Ofrece prueba y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A continuación, mediante la PV-2025-84611574-APN-VOCXIV#TFN se elevan los autos a esta Sala "E", y luego se los pasa a sentencia mediante IF-2025-84938054-APN-VOCXIV#TFN.

IV.- Las actuaciones administrativas Nro. **19144-13849-2019,** se inician el 16/10/2019, con la solicitud de devolución de derechos de exportación, obrante a fs. 1/11 por la suma de U$S 2.029,03, presentada por la firma recurrente en relación al Permiso de Embarque Nro. **18 001 EC03 012457 K (fecha de oficialización 19/10/2018),** cuya copia obra a fs. 16/19. A fs. 20 se acompaña VEP comprobante de pago por la suma de $74.363,95. A fs. 23 se tiene por presentada a la parte actora y se tiene por deducido el procedimiento de repetición. A fs. 28 obra listado de afectación de depósitos y a fs. 32 el informe técnico. A fs. 36/37 se agrega el dictamen jurídico y a fs. 40/43 obra la Resolución **RESOL-2024-60-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM** apelada 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".

En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados por la actora en relación al PE Nº **18 001 EC03 012457 K** oficializado el **19/10/2018.**

VI.- Que 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, corresponde imponer las costas por su orden.

Por lo expuesto, **voto por**:

Confirmar la Resolución **RESOL-2024-60-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, dictada por el Administrador de la Aduana de Buenos Aires en la Actuación SIGEA **19144-13849-2019**. Costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Claudia B. Sarquis, en cuanto **CONFIRMA** la Resolución **RESOL-2024-60-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM,** dictada por el Administrador de la Aduana de Buenos Aires en la **Actuación SIGEA 19144-13849-2019.** 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, 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 al voto de la Dra. Sarquis.

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

Confirmar la Resolución **RESOL-2024-60-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, dictada por el Administrador de la Aduana de Buenos Aires en la Actuación SIGEA **19144-13849-2019**. Costas por su orden.

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: 2025.08.12 13:19:26 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: 2025.08.12 13:28:03 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: 2025.08.12 14:07:34 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: 2025.08.12 14:08:17 -03:00