República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-14781341-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 10 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2024- 127775840- -APN-SGASAD#TFN; BODEGAS ESMERALDA 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-2024- 127775840- -APN-SGASAD#TFN “BODEGAS ESMERALDA S.A. C/ DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN”,**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Mediante el RE-2024-127773863-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma BODEGAS ESMERALDA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. RESOL-2024-36-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM dictada por el Director de la Aduana de Buenos Aires, en la actuación administrativa SIGEA Nro. 19144-13007-2019 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. 18 001 EC01 074836 R cuyo valor asciende a pesos ciento cincuenta y un mil ochocientos dos con 83/100 ($ 151.802,83), con más sus intereses conforme el artículo 811 del Código Aduanero. La misma funda la repetición solicitada en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas” y sostiene que los derechos de exportación pagados fueron fijados por el Decreto N° 793/2018 que es inconstitucional por violar el principio de reserva de ley en materia tributaria y que, cuando los permisos de embarque fueron registrados, dicho decreto no había sido ratificado por la Ley N° 27.467. Asevera por esa razón que la referida ley no tiene aplicación retroactiva. Argumenta la inconstitucionalidad del Decreto N° 793/2018 sobre la base de que en ningún caso el Poder Ejecutivo contaba con facultades suficientes, ni propias ni delegadas, para fijar derechos de exportación como los aquí exigidos y cuya repetición se solicita en autos. Afirma que la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes debe ser analizada no solo en virtud de lo dispuesto tanto en el artículo 1164 del Código Aduanero, sino también a partir del denominado bloque de constitucionalidad y, especialmente, de las directrices emergentes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de las directivas de la Comisión Interamericana. 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. Explica que, una delegación de facultades para aplicar o incrementar derechos de exportación, es ilegítima siempre que no se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa, cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 76 de la Ley Suprema. En consecuencia, indica que dicha delegación no cumple con los preceptos establecidos por el artículo mencionado ya que permite que, en forma unilateral y sin el debido control formal, el Poder Ejecutivo pueda modificar tributos. Asimismo, expone que la facultad que dispone el art 755 del C.A., y que fomentó el dictado del decisorio

atacado, resulta inválido e inconstitucional. Manifiesta que los derechos de exportación fijados por el mencionado decreto afectan su derecho de propiedad (artículo 17 de la Constitución Nacional), al causarle un grave perjuicio económico; a ejercer toda industria lícita (artículo 14 de la Constitución Nacional) y, por último, menciona el artículo 19 de la Constitución Nacional en cuanto al principio de legalidad. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco.

II.- En el IF-2025-23875363-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y mediante IF-2025-23873056-APN-DTD#JGM acompaña la actuación administrativa SIGEA Nro. 19144-13007-2019. 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. Señala que la interpretación que hace la actora del precedente "Camaronera" es desacertada y no respeta el análisis completo de dicha sentencia ni el sentido que quiso darle el más Alto Tribunal. Asimismo, afirma que dicho precedente no resulta asimilable al caso de autos, toda vez que no se trata de una norma carente de respaldo legal, puesto que el decreto cuestionado se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122. Manifiesta que el Decreto 793/18 se trata de una norma presidencial que, en forma razonable, ejerció una atribución expresamente reconocida al Poder Ejecutivo por la autoridad máxima del Poder Judicial en el leading case invocado. Luego, esa norma fue sometida al escrutinio del Poder Legislativo, conforme lo previsto en la Ley N° 26.122 que reglamenta el mandato dado por la Constitución Nacional, en el marco del cual fue mantenida su vigencia y validez desde el mismo momento que fue publicada, puesto que, por imperio de la interpretación armónica del texto de los artículos 17 y 24 de la Ley mencionada en último término, en tanto no sea rechazada la norma delegada ésta posee fuerza obligatoria. Por otro lado, explica que al momento del dictado del decreto, los elementos esenciales del tributo 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 exclusivamente en el 0%, es decir, que, mediante dicho decreto, el Poder Ejecutivo no ejerció la facultad del inciso a), apartado 1, del artículo 755 del Código Aduanero, sino la del inciso c). Explica que la necesidad de imposición general de gravámenes a la exportación de mercaderías por medio del Decreto 793/18 se vio fundamentada en una variación cambiaria que en la República Argentina tuvo pocos precedentes. Indica la limitación del artículo 1164 del C.A. en relación a la facultad de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de normas. En subsidio, requiere que se rechacen las repeticiones intentadas atento a que la actora no demostró no haber trasladado el costo de los derechos de exportación, sino que existen elementos que llevan a sostener que los derechos cuya repetición pretende han sido trasladados al comprador del exterior, lo que configuraría una falta de legitimación activa. Solicita que se aplique el criterio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que en fecha 2 de febrero de 2026 (PV-2026-11457405-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala "G", y, en fecha 3 de febrero de 2026 (IF-2026-12121569-APN-VOCXXI#TFN), pasan a sentencia.

IV.- La actuación administrativa SIGEA Nro. 19144-13007-2019 se inicia a fs. 1/11vta. con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora, con fecha 4/10/19, en sede aduanera, en relación al P.E. N° 18 001 EC01 074836 R. A fs. 18/21 obran copias del P.E. antes mencionado, con su documentación complementaria y a fs. 23 luce el comprobante de pago VEP de las sumas abonadas en concepto de derechos. A fs. 24 obra copia de la liquidación manual. A fs. 27/28 obran prints de pantalla del Sistema Informático Malvina. A fs. 31 luce agregado el listado de afectación de depósitos. A fs. 32 obra constancia de ingreso al sistema SIADERE y a fs. 33 obra resumen de devolución cargada de acuerdo al Formulario 7458. A fs. 35/35vta. obra informe efectuado por la División Técnica DE TEEX. A fs. 39/40vta. obra el dictamen efectuado por la División Dictamines en Régimen Tributario Aduanero, mediante el cual informa que, al momento de la oficialización de la DDT, se encontraba vigente el Decreto 793/18 y que no corresponde dar curso a lo solicitado por la actora. A fs. 42/45 obra la Resolución Nro. RESOL-2024-36-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y su constancia de notificación a fs. 46.

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. 18 001 EC01 074836 R 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 Nro. RESOL-2024-36-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM dictada por el Director de la Aduana de Buenos Aires, en la actuación administrativa SIGEA Nro. 19144-13007-2019.

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 Nro. RESOL-2024-36-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM dictada por el Director de la Aduana de Buenos Aires, en la actuación administrativa SIGEA Nro. 19144-13007-2019.

2).- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2026.02.09 16:06:25 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: 2026.02.09 16:46:59 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: 2026.02.10 14:23:58 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: 2026.02.10 14:26:21 -03:00