República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-25925612-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 12 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; EX-2024-137903046- -APN-SGASAD#TFN,“SADESA SA”

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria, y Christian González Palazzo (como subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª Nominación), con la presidencia de Sala a cargo del Sr. Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos **EX-2024-137903046- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **“SADESA SA”.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 16.12.24, mediante el documento RE-2024-137901345-APN-SGASAD#TFN, la firma **SADESA SA**, a través de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución **RESOL-2024-311-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM,** de la División Aduana de Buenos Aires, tramitada en el expediente **SIGEA Nº 12042-303-2023,** en donde la Aduana deniega la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación -establecidos conforme el decreto **793/2018**- relativos a la exportación a consumo de las mercaderías documentadas en los Permisos de Embarque **18 001 EG01 002798 T, oficializado el 24.10.2018; 18 001 EG01 002970 L, oficializado el 14.11.2018; 18 001 EG01 003170 E, oficializado el 11.12.2018; 18 001 EG01 003261 F, oficializado el 20.12.2018; 18 001 EG01 002771 K, oficializado el 19.10.2018 y 18 001 EG01 003255 X, oficializado el 20.12.2018**. La suma reclamada por el referido PE asciende a un total de dos millones dos cientos setenta y siete mil quinientos veinte pesos con 10/100 centavos ($ 2.277.520,10) con más sus intereses. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, la repetición solicitada se funda en la interpretación fijada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas”, sentencia del 15 de abril de 2014; ya que las sumas cuya repetición se solicita corresponden a los derechos de exportación fijados por el Decreto PEN N° 793/2018. Dicha norma es inconstitucional por violar el principio de reserva de ley en materia tributaria ya que, al momento del registro del permiso de embarque antes referido, aún no había sido ratificada por la ley 27.467 (B.O. 04.12.2018), y dicha ley no tiene aplicación retroactiva. Indica que su mandante documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, se pagó el derecho de exportación

establecido por el Decreto N° 793/18, el cual, a través del Poder Ejecutivo, fijó para todo el universo arancelario, un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería), invocando, a su respecto, el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755, del CA. Agrega que la ilegitimidad del pago, motivo por el cual se solicita su restitución, radica en la inconstitucionalidad del Decreto 793/2018, que estableció la alícuota aplicable para la liquidación de los derechos de exportación correspondientes a las exportaciones detalladas supra, en abierta violación al principio de legalidad en materia tributaria (artículos. 4, 17, 52, 75 inc. 1°, 76 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional) y a la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada (art. 17 de la Constitución Nacional). Manifiesta que, no constituye una delegación legislativa válida, en los términos requeridos por el artículo 76 de la Constitución Nacional. Relata que, eso se sustenta, entre otras consideraciones, en la posición asumida por la CSJN en el Fallo Camaronera. Describe que, allí la Corte Suprema concluyó que los derechos de exportación son tributos -específicamente, impuestos y, por ello deben ser creados por ley del Congreso Nacional, en aplicación del principio de legalidad tributaria receptado desde antiguo por la CSJN. Relata que la repetición solicitada se funda en la interpretación fijada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas", sentencia del 15 de abril de 2014, Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación, entre muchos otros.

Se agravia por el rechazo de la inconstitucionalidad del decreto 793/2018 planteada. Cita jurisprudencia. Analiza la cuestión de fondo, analiza la competencia del Tribunal para resolver el presente caso. Hace referencia a la facultad de este Tribunal Fiscal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, cita el artículo 1164 del Código Aduanero. Funda la solicitud de devolución en que los derechos de exportación son tributos, hace un análisis sobre la delegación legislativa y el principio de legalidad. Cita jurisprudencia. Considera que, ninguna de dichas normas autoriza al Poder Ejecutivo a fijar derechos de exportación, ni establece una clara política legislativa a su respecto. Analiza el art. 755 del CA a la luz del precedente "Camaronera" y conforme a la resolución 11/02, donde el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Hace un relato sobre los derechos de exportación específicos a diferencia de los derechos de exportación ad valorem. Hace referencia a la invalidez del decreto 793/2018 y los efectos de la ley 27.467 en el presente caso. Considera que el decreto afectó el derecho a la propiedad, art. 17 CN, y al causarle un grave perjuicio económico. Plantea la inconstitucionalidad de la tasa de interés aplicable, hace reserva del derecho de impugnarla y solicitaría que se le aplique la tasa pasiva promedio publicada por el Banco Central de la República Argentina, a fin de mantener la integridad de las sumas. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 14.04.25 mediante el IF-2025-38973245-APN-DTD#JGM. 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. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión. Invoca los 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, haciendo propias las consideraciones del Vocal preopinante en dichas actuaciones respecto a la interpretación que corresponde dar a la ley 26.122, explayándose a dicho respecto.

Asimismo, cita los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante ("Indunor SA c/EN- PEN y otro s/amparo Ley 16.986". Fallo de fecha 25/04/2019, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal- Sala II -Expte. 67133/2018; "Patagonic Gas SRL C/ EN-AFIP-DGA S/Amparo Ley 16.986". Fallo de la Sala III de la CNACAF, de fecha 14/11/19- Expte. 74554/2018) señalando al 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 da por reproducido. Fundamenta luego que el Tribunal Fiscal resulta incompetente para declarar la inconstitucionalidad de las normas, refiriendo al art. 1164 del CA, jurisprudencia y doctrina. Cita la Causa Nº 9434-A "RBK ARGENTINA S.A. c/DGA s/ RECURSO DE APELACION". Por último, trae a colación el decisorio arribado en el Plenario TFN del 26/04/2022 (IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN). Finalmente indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo "Cencosud" respecto de la moneda en que deben devolverse las diferencias de derechos que deban pagarse. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- El 06.08.25 la demandada acompaña las actuaciones administrativas. El 11.03.26 se elevan los autos a esta Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Que la actuación administrativa **SIGEA Nº 12042-303-2023**, iniciada con fecha 26.09.23, tramita la repetición de los derechos de exportación abonados respecto de los Permisos de Embarque: **18 001 EG01 002798 T, oficializado el 24.10.2018; 18 001 EG01 002970 L, oficializado el 14.11.2018; 18 001 EG01 003170 E, oficializado el 11.12.2018; 18 001 EG01 003261 F, oficializado el 20.12.2018; 18 001 EG01 002771 K, oficializado el 19.10.2018 y 18 001 EG01 003255 X, oficializado el 20.12.2018**. Como primera medida, se le solicito a la parte actora que se adecue a la Resolución AFIP 2365. A continuación la actora adecua su presentación y solicita pronto despacho. Luego luce escrito de repetición del SIGEA. El 12.06.24 el Administrador de la Aduana de Buenos Aires dispone: tener por presentada y parte a la empresa actora a través de su apoderado; por iniciado el procedimiento de repetición en los términos de la Resolución General (AFIP) 2365/07; por agregada la documental aportada; y que se produzca el informe técnico requerido, por Sección Económica y Financiera se certifiquen los montos abonados para su agregación. Luego lucen planillas del sistema informático MALVINA, a continuación, planillas de liquidaciones manuales. El 26.11.24 se dicta la Resolución **RESOL-2024-311-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, apelada en estos autos, por la que no se hace lugar a la repetición solicitada.

V.- Corresponde analizar si la Resolución **RESOL-2024-311-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, firmada por el jefe de la Aduana de Buenos Aires, en cuanto resolvió denegar la devolución de la suma pretendida por **SADESA S.A.** en concepto de derechos de exportación abonados por los **18 001 EG01 002798 T, oficializado el 24.10.2018; 18 001 EG01 002970 L, oficializado el 14.11.2018; 18 001 EG01 003170 E, oficializado el 11.12.2018; 18 001 EG01 003261 F, oficializado el 20.12.2018; 18 001 EG01 002771 K, oficializado el 19.10.2018 y 18 001 EG01 003255 X, oficializado el 20.12.2018**, se ajustan a derecho.

Que, a los fines de resolver la controversia, corresponde distinguir las destinaciones oficializadas hasta el 4/12/2018 de aquellas registradas con posterioridad, por ser ése el criterio temporal que resulta de la doctrina legal obligatoria fijada por este Tribunal en el fallo plenario dictado en la causa 'Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/recurso de apelación' (26/04/2022), de la cual este Vocal no puede apartarse en esta instancia.

Que en consecuencia, y basados en las fechas de oficialización de las exportaciones a consumo bajo estudio, corresponde analizar los Permisos de Embarque involucrados, dividiéndolos en dos grupos: aquellos que fueron oficializados con anterioridad al 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (los que se evalúan en los puntos VI a IX y XI del presente resolutorio), y los que fueron presentados con posterioridad a su vigencia: **18 001 EG01 003170 E, oficializado el 11.12.2018 ; 18 001 EG01 003261 F, oficializado el 20.12.2018 y 18 001 EG01 003255 X, oficializado el 20.12.2018;** (que se analizan en los puntos X y XI).

Que mediante los referidos PE (todos) la actora documentó las exportaciones a consumo de la mercadería en él declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18, que establecía para todo el universo arancelario, una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Ello así por cuanto el art. 726 del Código Aduanero dispone que sea aplicable el derecho de exportación establecido en la norma vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.

Que previo a ello, y atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, en primer término corresponde dejar sentado que conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A., el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, hasta la fecha, no se ha pronunciado respecto a la inconstitucionalidad del Decreto N° 793/18, ni tampoco resulta aplicable –ver fundamentos en el punto IX "infra"- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente.

VI.- En relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en 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**", en donde por mayoría se acordó lo siguiente: "*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero*".

VII.- Que respecto a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales interactuaban (e interactúan) en forma conjunta con las leyes 26.939 (B.O. 29-04-2014) que al declarar la "vigencia" de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y fundamentalmente, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo adecuado de control y aprobación "a posteriori" (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

Al respecto, tiene dicho la C.S.J.N. que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (Conforme doctrina de la Corte Suprema in

re: “Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas”; “Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro”; “Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros”; entre muchos otros).

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

La C.S.J.N. tiene dicho que “Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad...”. (CSJN, 1956/04/23: Grisolía, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

En el caso de autos, y toda vez que -como se expondrá en los puntos siguientes- el Congreso de la Nación procedió a la ratificación legislativa del Decreto 793/2018, en consecuencia, no se ha producido la vulnerabilidad al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria planteada por la parte apelante.

VIII.- Que en relación al planteo de la recurrente en cuanto a que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y que recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley 27.467 que lo validó recién a partir del día de su vigencia, es pertinente tener presente las siguientes consideraciones:

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es “aprobar” o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas “condicionadas” o “ad referendum” de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisamente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

Aclarado ello, corresponde analizar si la aprobación expresa realizada por el Congreso de la Nación mediante la Ley de Presupuesto N° 27.467 resulta suficiente para convalidar la validez del Decreto 793/2018 entre los días 04/09/18 y 04/12/2018, toda vez que a partir de ahí y hasta el final del periodo de tiempo de fijación de las alícuotas (30/12/2020) nada se ha cuestionado.

Este punto es medular a los fines de comprender la controversia planteada. La recurrente no plantea la invalidez del Decreto “in totum” sino solo respecto del período de tiempo comprendido entre el día 04/09/18 y el 04/12/2018, por lo que se deduce, que la aprobación realizada por el Congreso de la Nación, a partir de ahí es suficiente, caso contrario se hubiera planteado su invalidez absoluta.

En otros términos, la parte no cuestiona que la aprobación del Congreso mediante la Ley 27.467 es nula por no haber seguido los procedimientos formales de la ley 26.122, sino que solamente plantea que su aprobación no puede ser retroactiva, lo que nos conduce nuevamente al punto previo ya analizado y resuelto por el artículo 17 de la ley 26.122.

Pero si existieran dudas sobre la interpretación respecto de la fecha de vigencia de las alícuotas, la misma ha quedado expresamente aclarada en el art. 82 de la ley 27.467 que expresamente dispone: **“ARTÍCULO 82.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos…y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades.”** (las negritas me corresponden). Es decir, que el Congreso de la Nación expresamente “mantuvo” la validez y vigencia del Decreto 793/18 desde su dictado y publicación ocurrida con fecha 04/09/2018. Con respecto al argumento de que la aprobación del Congreso mediante la ley 27.467 no tendría efecto convalidante toda vez que no se ajusta al procedimiento instaurado por la ley 26.122, debe tenerse presente que la Ley de Presupuesto de la Nación, habitualmente denominada “ley de leyes”, tiene precisamente por función establecer las pautas de recaudación, entre ellas, los derechos de exportación, que van a solventar -entre muchos otros- los gastos de la nación.

En definitiva, se ha cumplido (dentro de un plazo razonable: 3 meses) con la finalidad procurada por la ley 26.122, esto es, que el Congreso de la Nación apruebe lo actuado en el marco de las facultades delegadas.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

Además de ello, el legislador reiteró nuevamente la integra aprobación del Decreto N° 793/18 en el artículo 54 de la ley 27.541 (Ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública), en donde, también fijó un tope arancelario máximo (33 % del valor imponible o del precio oficial FOB) por lo que la voluntad del legislador en este sentido es indubitable.

Que en este mismo sentido, con fecha 26/04/2022, este Tribunal Fiscal 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 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 entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467”*** (las cursivas y negritas me corresponden).

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad del Decreto N° 793/2018 y demás pretensiones planteadas por la parte recurrente.

IX.- Por último, corresponde aclarar que no es factible extender -como lo solicita la parte actora- al presente caso

la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trata de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, difieren sustancialmente de las que rodean el presente caso, en donde el Poder Legislativo ha declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), previsto su intervención "a posteriori" del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122) y producida la convalidación legislativa (Leyes 27.467 y 27.541) de las alícuotas establecidas por el Poder Ejecutivo, así como los parámetros utilizados para cuantificarlas, estableciendo asimismo, sus topes máximos.

X.- Respecto a los Permisos de Embarque oficializados con posterioridad a la vigencia de la ley 27.467, esto es: 18 001 EG01 003170 E, oficializado el 11.12.2018 ; 18 001 EG01 003261 F, oficializado el 20.12.2018 y 18 001 EG01 003255 X, oficializado el 20.12.2018, corresponde confirmar el rechazo de la solicitud de devolución de los Derechos de Exportación en ellos pagados, toda vez que tales destinaciones fueron oficializadas con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.467, extremo que excluye su subsunción en el supuesto temporal respecto del cual la recurrente articula su principal objeción constitucional.

XI.- En relación a las costas, por la forma en que se resuelve, y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica –parcialmente- al caso es de fecha anterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas a la parte actora vencida de conformidad a lo dispuesto en el art. 1163 del C.A..

Que por ello, **VOTO** por:

Confirmar la Resolución **RESOL-2024-311-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, dictada en la actuación administrativa **SIGEA 12042-303-2023,** en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma **"SADESA S.A."**, con costas (Art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. Juárez en cuanto aplica el art. 3 del plenario del tribunal del 26.04.22 y respetuosamente disiento respecto de la imposición de costas, las que entiendo debe hacerse por su orden atento dirimirse la controversia por aplicación de un plenario y la uniforme jurisprudencia federal en esta cuestión.

Lo decidido sobre la imposición de costas por su orden aplica también respecto al PE 18 001 EG01 003170 E, oficializado el 11.12.2018 atento a que la entrada en vigencia de la ley 27.467 (BO: 04.12.18) es controvertida, pudiendo postularse que ocurrió recién el 12.12.18 (conf. Código Civil) y que, por lo tanto, hasta dicha fecha la actora pudo considerar nulo de nulidad absoluta al decreto 793/18 y, en consecuencia, que estaba legitimada para repetir los derechos pagados antes de dicha fecha. Respecto de los PE 18001EG01003261F, oficializado el 20.12.2018 y 18001EG01003255X, oficializado el 20.12.2018 se rechaza la repetición intentada y se confirma la resolución apelada, con costas a la actora.

El Dr. González Palazzo dijo:

Que si bien adhiero a la propuesta ratificatoria de lo resuelto por el Fisco, quiero dejar expresado, sin embargo, que no coincido en forma estricta con el resultado de lo decidido en el plenario "Petroquímica", lo que ya hice saber en mi voto en aquella oportunidad. Allí sostuve que el Tribunal Fiscal de la Nación, por su misión y función jurisdiccional, así como por su independencia e imparcialidad, constituye un verdadero tribunal de justicia en los términos del art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En esa línea señalé que "negar la posibilidad de ejercer el control de convencionalidad importa desnaturalizar la esencia misma de la función jurisdiccional encomendada al Tribunal, que no puede ser reducido a la condición de mero órgano administrativo

desprovisto de potestad de resguardar derechos fundamentales".

Reitero aquí aquella convicción, plenamente vigente: el control de convencionalidad no es un privilegio sino una obligación de todo juez, y el Tribunal Fiscal no es la excepción. No obstante, corresponde aplicar lo resuelto por el Cuerpo en tanto constituye doctrina plenaria obligatoria.

Como segundo aspecto, comparto la lógica impresa por el distinguido Vocal instructor, Dr. Juárez, en la distribución de los gastos causídicos, los que -por las razones que paso a explicar- corresponde afrontar exclusivamente la actora.

Y ello así, partiendo de la base que el Código Aduanero distingue claramente las vías procesales que habilitan la intervención del TFN. El procedimiento de impugnación se encuentra regulado en los arts. 1053 a 1067 C.A., mientras que el procedimiento de repetición lo está en los arts. 1068 a 1079 C.A. A diferencia de la impugnación, que constituye una vía exclusiva ante este Tribunal (art. 1053 inc. 3 y art. 1132 ap. 2 C.A.), la repetición no presenta tal carácter: el art. 1079 expresamente prevé que el interesado puede promover la acción tanto ante el Tribunal Fiscal de la Nación como directamente ante la Justicia Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal o Federal del interior del país.

La actora optó deliberadamente por acudir al Tribunal Fiscal sabiendo que este carece de competencia para pronunciarse en los términos planteados, toda vez que la doctrina plenaria vigente le impedía obtener un pronunciamiento sobre la inconstitucionalidad pretendida. En tales condiciones, la vía adecuada era la acción judicial contenciosa, y no la repetición ante este Tribunal.

En consecuencia, y visto el dispendio jurisdiccional producido, considero que la confirmación del acto recurrido debe ser sucedido de la imposición de costas a la actora, de conformidad con el principio objetivo de la derrota.

Así lo voto.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución RESOL-2024-311-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, dictada en la actuación administrativa SIGEA 12042-303-2023, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "SADESA S.A.", con costas (Art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez, Juan Manuel Soria y Christian González Palazzo (Vocal subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación) -conf. art. 52 del Reglamento de Procedimientos del TFN-).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.03.12 09:24:17 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 Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.03.12 15:15:08 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.03.12 16:50:02 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.12 16:50:45 -03:00