República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-75631800-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-31272683- -APN-SGASAD#TFN; EARLY CROP SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Horacio J. Segura, con la presidencial de Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2026-31272683- -APN-SGASAD#TFN** ("**EARLY CROP SA**").

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Mediante RE-2026-31270010-APN-SGASAD#TFN, la firma actora interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2026-37-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM dictada por el Director de la Aduana Ezeiza en el SIGEA 19144-6815-2019. La referida resolución es apelada por denegar la repetición de la suma de Pesos Setecientos Noventa y Seis Mil Trescientos Treinta y Tres con 97/100 ($796.333,97) abonada en concepto de derechos de exportación –establecidos conforme el Decreto 793/2018- correspondiente a los permisos de embarque (PE) 18073EC01025393U, 18073EC01025397B, 18073EC01025677C, 18073EC01025679E, 18073EC01025686C, 18073EC01024508R, 18073EC01024509S, 18073EC01027211L, 18073EC01024926V, 18073EC01024930Z. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE referidos documentó la mercadería declarada y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Señala que dicho decreto fijó para todo el universo arancelario un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 4 pesos, según el tipo de mercadería) invocando para disponerlo los arts. 99 inc. 1 y 2, de la Constitución y el 755 del Código Aduanero ("CA"). Agrega que si bien en los considerandos del decreto se destaca que la norma es un decreto reglamentario lo cierto es que opera como un reglamento delegado; es decir, uno que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el Poder Legislativo. Por ello argumenta que el decreto aquí cuestionado, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado (autorizado a partir de la doctrina sentada por la Corte en Delfino-Mouviel-Cocchia que admitió la delegación impropia) y que tenía sustento en el antiguo art. 86, inc. 2 de la Constitución y que hoy en día -luego de la reforma del año 1994- se encuentra prohibido por el art. 76. Explica que el servicio aduanero entiende que el mencionado decreto 793/18 se dictó en el ámbito interno de la administración y que, por lo tanto, no le resultan aplicables las conclusiones a las que arribó la Corte en el caso "Camaronera Patagónica". Sin embargo, señala que la Aduana omite considerar no solo que el decreto en cuestión es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad), sino que el tema analizado en dicho precedente es ciertamente análogo al que aquí se cuestiona y que, además, motivó el dictado de la ley 27.467 que, luego de ratificar la validez y vigencia del decreto en cuestión, sí

estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Con base en lo anterior examina los alcances del citado decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA, explayándose al respecto, para concluir de este modo que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Cita el principio de legalidad y refiere jurisprudencia de la Corte Suprema, considerando que es indudable que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se arrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación para el universo arancelario, sin que exista una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional; opone que, como bien lo ha dicho la Corte en el considerando 9º del caso "Camaronera Patagónica", "ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata". Añade que no desconoce que el fallo allí emitido refería a la Resolución (ME) 11/02, pero tampoco desconoce la Corte señaló allí que en el CA no se prevé "la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación". Plantea que es indudable que el decreto 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución; por ello los derechos de exportación allí fijados, resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, tal como lo dijo la Corte en el citado caso "Camaronera Patagónica". Expresa que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 13/12/2018, cuando entró en vigencia la ley 27.467, por lo cual siendo que los PE aquí involucrados se oficializaron previo a dicha fecha, y visto que, conforme el art. 726 del CA, el momento imponible queda fijado con el registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, la exigencia de pago del derecho de exportación establecido por el decreto 793/18 es improcedente. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello, como así también a fallos dictados por la Justicia Federal de Rosario, de Bahía Blanca y de Mendoza. Hace referencia a la facultad de este tribunal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que, si bien es cierto que el artículo 1164 del CA le impide, en principio, al tribunal pronunciarse sobre la validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, si se lo permite en tanto la Corte hubiere declarado su inconstitucionalidad. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la Corte en el citado caso "Camaronera Patagónica S.A." y asimismo determine que el decreto 793/18 sólo resultó válido a partir de la entrada en vigencia de la ley 27.467 que lo ratificó. Ello así, por cuanto su dictado se sustentó en una norma inválida (art. 755 del CA) y, por lo tanto, solo pudo tener efectos una vez que el Congreso la ratificó. Cita jurisprudencia de este tribunal y peticiona que se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto 793/18 en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso. Finalmente ofrece prueba, hace la 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 04.06.26 mediante el IF-2026-55536339-APN-DTD#JGM y, previa intimación acompaña las actuaciones administrativas. 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. 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 y refiere a su limitación para declarar la inconstitucionalidad solicitada (art. 1164 del CA). 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 pide que se confirme la resolución apelada, con costas a la actora.

III.-El 06.07.26 se elevan los autos y se llaman los autos a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-6815-2019 se iniciaron el 25.07.19 con motivo del pedido de solicitud de repetición presentado por la firma EARLY CROP SA con relación a los PE 18073EC01025393U, 18073EC01025397B, 18073EC01025677C, 18073EC01025679E, 18073EC01025686C, 18073EC01024508R, 18073EC01024509S, 18073EC01027211L, 18073EC01024926V, 18073EC01024930Z. A fs. 55 la firma interpone pronto despacho y a fs. 56/99 se agrega NO-2025-04531434-ARCA-SDGTLA, print de pantalla e impresiones del Sistema Informático Malvina (SIM), afectación de depósitos en SCTA MARIA, liquidación manuela. A fs. 100 con fecha 26/01/26 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición (IF-2026-00248465-ARCA-DVSURP#SGTLA). A fs. 102/103 con fecha 23.02.26 se dicta la resolución RESOL-2026-37-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM que rechaza el recurso de repetición.

El documento no contiene archivos embebidos.

V.- En primer lugar, respecto al planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos (punto V.2.-), considero que debe rechazarse con fundamento en que el Fisco no prueba su pretensión del modo fehaciente que exige su procedencia sustancial.

VI.- Corresponde resolver en la causa si la resolución RESOL-2026-37-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM dictada por el Director de la Aduana Ezeiza en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por EARLY CROP SA, en concepto de derechos de exportación abonados con relación, a los PE 18073EC01025393U, 18073EC01025397B, 18073EC01025677C, 18073EC01025679E, 18073EC01025686C, 18073EC01024508R, 18073EC01024509S, 18073EC01027211L, 18073EC01024926V, 18073EC01024930Z (**oficializado entre el 04.09.18 y el 28.09.18**) se ajusta a derecho. Mediante el referido PE la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada, 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 15/04/2014.

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 en estos autos 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 04.09.18 y 04.12.18 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 por la suma total reclamada de Pesos Setecientos Noventa y Seis Mil Trescientos Treinta y Tres con 97/100 ($796.333,97) 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, el 26.04.22, este tribunal 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 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 cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma EARLY CROP SA.

VIII.- En cuanto a las costas considero que, al decidirse la causa por aplicación de un plenario del tribunal, deben

imponerse por su orden.

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

1) Rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora, sin costas.

2) Confirmar la resolución RESOL-2026-37-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Director de la Aduana Ezeiza en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-6815-2019, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma EARLY CROP SA, costas por su orden (art. 1163 del CA).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juan Manuel Soria, en cuanto dispuso rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora (sin costas) y confirmar la resolución RESOL-2026-37-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Director de la Aduana Ezeiza en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-6815-2019, en la que dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma EARLY CROP SA. 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".

Disiento de la imposición de costas por su orden propuesta por el Vocal preopinante toda vez que considero que las costas 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 "ut supra"- que resuelve la cuestión planteada en autos. **ASI LO VOTO.**

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juárez.

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

1) Rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora, sin costas.

2) Confirmar la resolución RESOL-2026-37-E-ARCA-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Director de la Aduana Ezeiza en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-6815-2019, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma EARLY CROP SA, costas a la actora (art. 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese, devuelvánse los antecedentes administrativos y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Segura por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.08.05 14:47:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.08.05 17:54:36 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: 2026.08.05 21:17:55 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: 2026.08.05 21:18:28 -03:00