República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-79801774-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-20445225; BODEGAS ESMERALDA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"BODEGAS ESMERALDA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2026-20445225- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan M. Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2026-20442601-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma BODEGAS ESMERALDA S.A. e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2026-35-E-ARCA-DIABSA#SDGOAM, dictada por la Aduana de Buenos Aires el 30/01/2026, por la que se rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación, en relación a los P.E 18 001 EC01 068676 W, 18 001 EC01 070534 X, 18 001 EC03 011602 B, 18 001 EC03 011870 X, 18 001 EC03 011834 X, 18 001 EC03 011725 H, 18 001 EC03 011603 C, 18 001 EC03 011872 K, 18 001 EC01 064167 N y 18 001 EC01 068449 U,. Sostiene que en base a la doctrina sentada en "Camaronera Patagónica"-, los derechos de exportación fijados en el Decreto 793/18 resultan inconstitucionales, por violar el principio de reserva de la ley en materia tributaria, ya que al momento del registro del permiso mencionado, aún no había sido ratificada por la ley 27.467. Efectúa un resumen de los hechos. Se agravia de la supuesta falta de legitimación activa invocada por el servicio aduanero, al considerar que trasladó el impuesto, cuando no hay norma alguna del Código Aduanero que exija su no traslación, siendo además que la CSJN ya ha rechazado dicho argumento. Expone que más allá de la calificación jurídica del decreto 793/18, lo cierto es que en ningún caso el Poder Ejecutivo contaba con facultades suficientes, ni propias ni delegadas, para fijar los derechos de exportación. Cita jurisprudencia. Manifiesta que la CSJN ya se ha expedido sobre lo que aquí se discute en el fallo "Camaronera". Expone que atento a que los derechos de exportación son tributos, rige a su respecto el principio de reserva legal por lo que fue dictado en clara violación a la Constitución Nacional, ya que ninguna de las normas a las que refiere, faculta al Presidente de la Nación a establecer por decreto derechos de exportación. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada y se haga lugar a la devolución solicitada, con costas.

II.- Que por el IF-2026-51761219-APN-DTD#JGM se presenta la representante del Fisco y contesta el traslado conferido. Hace un resumen de lo actuado en sede administrativa y una negativa genérica de los dichos y hechos manifestados por la

contraria. Analiza los antecedentes normativos en materia de derechos de exportación. Explica las razones por las cuales el fallo "Camaronera Patagónica" no resulta aplicable al caso de autos. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Agrega que mediante el Decreto 793/18 el Poder Ejecutivo no ejerció la facultad del inciso a), apartado 1, del artículo 755, si no la del inciso c). Refiere a las circunstancias extraordinarias que motivaron el dictado del Decreto 793/18, sosteniendo que es obligación del Estado tomar medidas rápidas y eficientes para aminorar las consecuencias gravosas para la economía del país. Cita jurisprudencia relativa al Decreto 793/2018 que le dio razón a su mandante. Se refiere a la limitación de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de las normas y solicita la aplicación del Fallo Plenario del 26/04/2022. Subsidiariamente, solicita la aplicación del fallo de CSJN “CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/DGA s/ RECURSO EXTRAORDINARIO, S.C., C.1242, L.XLIX”. En cuanto a la tasa de interés, requiere la aplicación de los artículos 811 y 812 del C.A. Hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución aduanera apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2026-53556985-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por presentada a la D.G.A., por contestado el traslado que le fuera conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas. Por la PV-2026-APN-VOCXVIII#TFN se declara la causa de puro derecho. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 19144-12464-2019 se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación a los P.E. 18 001 EC01 068676 W, 18 001 EC01 070534 X, 18 001 EC03 011602 B, 18 001 EC03 011870 X, 18 001 EC03 011834 X, 18 001 EC03 011725 H, 18 001 EC03 011603 C, 18 001 EC03 011872 K, 18 001 EC01 064167 N y 18 001 EC01 068449 U. A fs. 225 la Aduana provee la respectiva solicitud de repetición efectuada por BODEGAS ESMERALDA S.A. Posteriormente, obran prints de pantalla de Consulta de Presupuesto general y listado de afectación de depósito. Acto seguido, se expide el Jefe de la División sumarios de la Aduana de Buenos Aires. Finalmente, previo dictamen, se dicta la RESOL-2026-35-E-ARCA-DIABSA#SDGOAM, aquí apelada.

V.- Que, corresponde resolver si la resolución mencionada precedentemente, mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la devolución pretendida por la actora en concepto de derechos de exportación, se ajusta a derecho.

Que mediante los P.E. N° 18 001 EC01 068676 W, 18 001 EC01 070534 X, 18 001 EC03 011602 B, 18 001 EC03 011870 X, 18 001 EC03 011834 X, 18 001 EC03 011725 H, 18 001 EC03 011603 C, 18 001 EC03 011872 K, 18 001 EC01 064167 N y 18 001 EC01 068449 U, oficializados entre el 6/09/2018 y 8/10/2018 , la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada abonando los derechos establecidos por el Decreto 793/18 que fijó para todo el universo arancelario una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Que la actora cuestiona la validez constitucional del Decreto 793/18 por los fundamentos que expone y remitiendo al precedente de la Corte in re “Camaronera Patagónica” (Fallos: 337:388) del 15/04/2014.

Que le asiste razón a la firma en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de la Sala E del 29/10/21, en autos “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA” (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) la cual, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN SGASADTFN-29-10-2021.pdf). En consecuencia, opino que correspondería: 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 con sus intereses hasta la fecha de efectivo pago (art. 811 del CA) e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26/04/22, este tribunal mediante el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APNVOCXIX#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".

Que, 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 aduanera apelada en autos, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma actora.

VII.- Que, en cuanto a las costas deben imponerse por su orden, atento a que el contribuyente contó siempre con sobrados argumentos para solicitar la devolución; fundamentos que, incluso, son los que sustentan la posición unánime de la Alzada respecto de la cuestión de fondo: la nulidad constitucional del decreto 793/18 entre el 04/09/18 y el 04/12/18.

Por ello, **VOTO POR:**

Confirmar la RESOL-2026-35-E-ARCA-DIABSA#SDGOAM, recaída en las actuaciones 19144-12464-2019, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse "brevitatis causae" a la descripción realizada en el voto que antecede.

II.- Que, sentado ello, cabe destacar que el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que "...Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario..." (el subrayado me pertenece).

III.- Que, bajo tales premisas, corresponde destacar que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del 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", la competencia aduanera de este Tribunal Fiscal por mayoría -el suscripto no participó del referido Acuerdo por encontrarse en uso de licencia- acordó 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".

IV.- Que, por ende, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el suscripto in re "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA" (EX-2020-24711043), del 22 de diciembre de 2021 y "Bunge Argentina S.A" (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la litis resulta plenamente aplicable, mutatis mutandi, la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente. **ASI LO VOTO**.

V.- Que, por lo demás, y toda vez que la decisión adoptada en la especie se fundamenta en un Acuerdo Plenario de este Tribunal, como así también teniendo en consideración la complejidad de la cuestión debatida, en virtud de la cual las

partes pudieron considerarse con derecho a litigar, resulta procedente imponer las costas por su orden. **ASI TAMBIÉN LO VOTO**.

El Dr. Christian M. 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, disiento con la particular lógica impresa por el dr. Garbarino en la distribución de los gastos casuídicos, 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.

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

En virtud al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar la RESOL-2026-35-E-ARCA-DIABSA#SDGOAM, recaída en las actuaciones 19144-12464-2019, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.08.14 18:03:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.08.19 11:15:17 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.08.19 11:44:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.19 11:45:21 -03:00