República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-85372874-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 3 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-28739456- -APN-SGASAD#TFN; PAPEL MISIONERO S.A.I.F.C.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “F”, Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante), Pablo A. Garbarino y Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante), para resolver en los autos caratulados **“PAPEL MISIONERO S.A.I.F.C. c/ DGA s/recurso de apelación”**, expediente **EX-2026-28739456- -APN-SGASAD#TFN**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2026-28738239-APN-SGASAD#TFN se presenta, por apoderado, la firma PAPEL MISIONERO SAIFC e interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2026-132-E-ARCA-ADROSA#SDGOAI que rechazó la solicitud de repetición de derechos de exportación abonados en relación a la destinación de exportación nro.18052EC01008493T, cuyo monto asciende a la suma de $544.118,89. Sostiene que los derechos de exportación fijados en el Decreto 793/18 resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria. Solicita se aplique la doctrina sentada por la Corte en el caso “Camaronera Patagónica S.A.”, en tanto allí se declaró la inconstitucionalidad de una resolución ministerial que estableció derechos de exportación a partir de una delegación inválida y que fue ratificada luego de que haya entrado en vigencia. En este sentido afirma 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 13/12/18, cuando entró en vigencia la ley 27.467. Manifiesta 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 fijado por el Decreto 793/18 es improcedente. Cuestiona el Plenario PETROQUÍMICA en cuanto se opone a la doctrina sentada en “Camaronera Patagónica”. En este sentido, indica que el art. 755 del Código Aduanero no resulta una norma delegante válida e insiste en que el Decreto 793/18 carece de respaldo legislativo suficiente para ser aceptado como norma válida. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con Costas.

II.- Mediante el IF-2026-69007643-APN-DTD#JGM el representante fiscal contesta el traslado del recurso, que

luego de hacer una negativa genérica se explaya sobre las actuados aduaneros. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una reseña de los antecedentes normativos. Aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo *"Camaronera"* es desacertada. Alega que la Corte sostiene la validez del artículo 755 del C.A., de la misma manera que dicta un fallo en el que fija las pautas de la delegación legislativa reglamentaria (artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional) para el caso de los derechos de exportación. Sostiene que el presente caso es distinto al del precedente referido, atento a que no se trata de una norma carente de respaldo legal porque el Decreto 793/18, a diferencia de la Resolución 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. En definitiva, explica que si bien el Decreto 793 invoca en sus considerandos el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 99, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional, lo cierto es que, con independencia de la naturaleza de la atribución ejercida, dicha norma fue sometida al control del Congreso que finalmente la refrendó en dos oportunidades. Agrega que toda vez que el Decreto 793 no fue derogado por el Congreso, actualmente se mantiene vigente y válido por expresa decisión del único órgano constitucional con competencia para crear tributos. Concluye que resulta equivocada la interpretación llevada adelante por la actora al sostener su invalidez desde el período de su publicación en el Boletín Oficial -04/09/2018- hasta la entrada en vigencia de la Ley 27.467. En virtud de ello, entiende que tanto la liquidación como el pago de los derechos de exportación vinculados al P.E. son absolutamente legales. Hace referencia a las circunstancias extraordinarias que motivaron el dictado del Decreto. Por otro lado, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad efectuado por la actora, alega que su declaración es un acto de suma gravedad institucional y la última *ratio* del orden jurídico. Cita el art. 1164 del C.A. En subsidio, solicita que si se hace lugar a la repetición, se devuelva el importe en pesos por aplicación del Fallo *"Cencosud"* y los artículos 811 y 812 del C.A. Acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2026-69606260-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas SIGEA 19144-14869-2019. A continuación, se elevan los autos a esta Sala "F" y se llaman autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones EX-2023-03273112- -AFIP-SESUADSALO#SDGOAI se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18052EC01008493T. Posteriormente, se provee la presentación de la firma exportadora. Acto seguido, se detalla el pago y se agrega el listado de afectación de depósito. A continuación, la Sección Económica y Financiera informa que no corresponde la devolución solicitada porque se pagó conforme la normativa vigente al momento de oficialización del despacho en cuestión. Finalmente, se dicta la Resolución N° RESOL-2026-132-E-ARCA-ADROSA#SDGOAI, apelada en autos.

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 el P.E. N°18052EC01008493T, oficializado el 21/09/2018 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 resolución N° RESOL-2026-132-E-ARCA-ADROSA#SDGOAI, recaída en las actuaciones EX-2023-03273112- -AFIP-SESUADSALO#SDGOAI, 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 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- -APN-SGASAD#TFN), 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 la posición legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, en tanto la validez de la operatoria dispuesta por la normativa impugnada en autos (Decreto Nro. 793/2018), que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas, ha sido expresamente receptada en la doctrina plenaria de referencia, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada en autos, en cuanto dispuso rechazar el pedido de repetición de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, en relación a las destinaciones involucradas en autos.

V.- 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 ello, **VOTO** por:

1.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto del Dr. Soria

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede**, SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución N° RESOL-2026-132-E-ARCA-ADROSA#SDGOAI, recaída en las actuaciones EX-2023-03273112- -AFIP-SESUADSALO#SDGOAI, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18ª Nominación), Pablo A. Garbarino y la Dra. Claudia Beatriz Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 17° Nominación).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.09.02 20:53:38 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.09.03 10:28:42 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.09.03 10:56:45 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: 2026.09.03 10:58:55 -03:00