República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-89479056-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX -2023-17048324-APN-SGASAD#TFN; VITERRA ARGENTINA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Horacio Joaquín Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la 14ª nominación) con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados "**VITERRA ARGENTINA S.A. c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN" EX -2023-17048324-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Recurso de apelación:*** Viterra Argentina S.A. interpone recurso de apelación contra las resoluciones RESOL-2023-9-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI (SIGEA 12607-42-2019) y RESOL-2023-10-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI (SIGEA 12607-43-2019). Mediante tales resoluciones se rechazaron las impugnaciones oportunamente deducidas y se confirmaron los cargos reflejados en las liquidaciones manuales 19040LMAN001025S, 19040LMAN001026T y 19040LMAN001023Z. Explica que en ambos expedientes se discute la inclusión de OMHSA –hoy Viterra- como supuesta incumplidora de la ley 26.351, conforme la resolución 125/18 de la Secretaría de Gobierno de Agroindustria, pretendiéndose aplicar los derechos de exportación fijados por el decreto 793/18, el que tacha de inconstitucional. Agrega que mediante la resolución 125/18 se declaró la invalidez de ciertas declaraciones juradas de venta al exterior (DJVE), entre ellas la 18001DJVE006044V y 18001DJVE006153W, por entenderse que no se encontraban debidamente acreditados los requisitos de adquisición o tenencia incorporados por la ley 26.351. Plantea la nulidad de las notificaciones por carecer de los elementos básicos, entre ellos la causa y motivación, y solicita la suspensión de los plazos procesales hasta tanto se resuelva la impugnación administrativa interpuesta contra la resolución 125/18. Expresa luego los fundamentos de su apelación, indicando que registro cada DJVE con la disponibilidad de la mercadería declarada para exportación, aportando cada contrato con firma certificada y fecha cierta, anteriores al tiempo del aumento de la alícuota, y que los derechos de exportación fijados por el decreto 793/18 resultan ilegales si se los considera derechos específicos e inconstitucionales si se lo considera derechos *ad valorem*, por vulnerar los principios de legalidad en materia tributaria. Manifiesta que la Secretaría de Agroindustria invalidó erróneamente y sin causa legítima las DJVE en trato, ya que el total de toneladas de mercadería acreditadas resultaban más que suficientes para cubrir el 100% del saldo pendiente de exportación. Señala que el informe técnico base de la resolución 125/08 considera de manera errónea que determinadas DJVE se encontrarían incumplidas, las que enumera en cuadros con sus correspondientes detalles para fundar sus dichos. Posteriormente se refiere a los derechos de exportación establecidos por el decreto 793/18, planteando nuevamente la ilegalidad e inconstitucionalidad del mismo, y sosteniendo que tal vicio no pudo ser subsanado retroactivamente por la ley 27.467. Reitera que tales derechos son

derechos específicos, en los términos del art. 752 del CA, y que como tales debieron ser creados por el Congreso, aclarando que aun si quisieran calificarse como un gravamen *ad valorem* el tributo sería igualmente inconstitucional. Cita el precedente "Camaronera Patagónica S.A.", a la luz del cual analiza la ley 27.467 –que mantiene la vigencia del decreto 793/18-, indicando que solo cabría otorgarle validez al decreto a partir de la promulgación de la ley, es decir desde el 03.12.18, y siendo que las diferencias tributarias que se persiguen en autos son anteriores en el tiempo, corresponde hacer lugar a su pedido. Luego cita jurisprudencia que ha declarado la inconstitucionalidad de los tributos nacidos al amparo del decreto 793/18, por el período transcurrido hasta su ratificación legislativa. En relación a la moneda en que se expresa el reclamo, solicita que el cargo sea liquidado en pesos, no en dólares. Subsidiariamente, impugna la tasa de intereses del 3% mensual en dólares, por resultar exorbitante y confiscatoria. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- ***Contestación de la Aduana:*** Previo emplazamiento, el Fisco se presenta y contesta el traslado (IF-2023-133422412-APN-DTD#JMG). Realiza la negativa de rigor y relata brevemente los hechos. Sostiene que el planteo de nulidad esgrimido resulta improcedente por interponerse de manera extemporánea, en razón de lo establecido por el art. 1051 y 1006 del CA. Asimismo, agrega que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa la efectiva violación al art. 18 de la Constitución no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa judicial posterior. Refiere a los antecedentes normativos, citando el art. 755 del CA y el decreto 790/20. Luego se expresa sobre la incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación para la declarar la inconstitucional de una resolución, citando el art. 1164 del CA y jurisprudencia que respalda sus dichos. Por último, ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

III.- ***Proceso ante el Tribunal Fiscal:*** El 29.02.24 se declara la causa como de puro derecho. El 10.09.26 se elevan los autos a la Sala "E", y se llaman los autos a sentencia.

IV.- ***Procedimiento ante la Dirección General de Aduana:*** Las actuaciones administrativas SIGEA 12607-42-2019 se inician con la impugnación interpuesta contra los cargos reflejados en las liquidaciones manuales 19040LMAN001025S y 19040LMAN001026T (fs. 1/57), que fueran notificados el 01.03.19. A fs. 59 se procede al cambio de estado de las liquidaciones manuales, con efecto suspensivo. A fs. 62 se tiene por iniciado el procedimiento de impugnación. A fs. 67 luce respuesta al oficio de parte del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca. A fs. 77/78 se agrega informe técnico, que concluye que el monto liquidado en las LMAN en trato resultaría correcto. A fs. 80 se ponen los autos para alegar, y a fs. 82/88 la actora alega. A fs. 89/100 obra el dictamen 2/23 (SUM NECO), que indica que correspondería rechazar el recurso de impugnación y confirmar las liquidaciones manuales. Por último, a fs. 101/115 obra la resolución RESOL-2023-9-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, apelada en autos y por la que se rechaza la impugnación interpuesta contra los cargos reflejados en las liquidaciones manuales.

Las actuaciones administrativas SIGEA 12607-43-2019 se inician con la impugnación interpuesta contra el cargo reflejado en la liquidación manual 19040LMAN001023Z (fs. 1/57), notificado el 01.03.19. A fs. 59 se procede al cambio de estado de la liquidación manual, con efecto suspensivo. A fs. 61 se tiene por iniciado el procedimiento de impugnación. A fs. 66 luce respuesta al oficio de parte del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca. A fs. 75/76 se agrega informe técnico, que concluye que el monto liquidado en la LMAN en trato resultaría correcto. A fs. 78 se ponen los autos para alegar, y a fs. 80/88 la actora alega. A fs. 89/100 obra el dictamen 3/23 (SUM NECO), que indica que correspondería rechazar el recurso de impugnación y confirmar la liquidación manual. Por último, a fs. 101/115 obra la resolución RESOL-2023-10-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, apelada en autos y por la que se rechaza la impugnación interpuesta contra el cargo reflejado en la liquidación manual.

V.- ***Decisión del caso:*** Corresponde resolver si las resoluciones apeladas -9 y 10 del 2023-, que rechazan las impugnaciones interpuestas por la actora y confirman las liquidaciones manuales 19040LMAN001025S, 19040LMAN001026T y 19040LMAN001023Z, se ajustan a derecho.

La Aduana confeccionó las respectivas liquidaciones por aplicación de la resolución 125/18 de la Secretaría de Agroindustria, la que estableció una nómina de determinadas DJVE -entre las que se encontraban las involucradas en autos- que no habrían acreditado fehacientemente la tenencia o adquisición de la mercadería. A raíz de ello, determinó que las alícuotas de derechos de exportación correctas eran las que surgen del decreto 793/18, por ser el vigente a la fecha de oficialización de las destinaciones de exportación en trato.

La actora centra su defensa indicando la Secretaría de Agroindustria invalidó erróneamente y sin causa legítima las DJVE, ya que el total de toneladas de mercadería acreditadas resultaban más que suficientes para cubrir el 100% del saldo pendiente de exportación, y que los derechos de exportación establecidos por el decreto 793/18 resultan ilegales e inconstitucionales.

V.1.- Resulta procedente señalar, *en primer lugar*, que las exportaciones de autos se encuentran gobernadas por la ley 21.453 (BO: 11.11.76), que regula la exportación de granos. Dicha norma establece, en su art. 6 que, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de la mercadería a que dicha ley se refiere (productos agrícolas), serán aplicables los regímenes tributarios, de **alícuotas**, arancelario y de base imponible vigentes a la fecha de cierre de cada venta. Luego, y bajo el título "*Aclaración de la ley 21.453. Alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos agropecuarios*", se dictó la vigente ley 26.351 (BO 16.01.08) que dispuso, en su art. 1, que cuando se produjera un incremento de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos de la ley 21.453 en el período comprendido entre: **a)** el registro de la DJVE y, **b)** el de la oficialización del PE con el que se documente la exportación de la mercadería amparada por las referidas DJVE; los exportadores deberán acreditar, de modo fehaciente, la tenencia o, en su caso, la adquisición de tales productos *con anterioridad al aludido incremento de alícuotas*. Asimismo, dispuso que, quienes no cumplieran con los requisitos establecidos por la autoridad de aplicación (Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos) para el cumplimiento del art. 1, deberían tributar **la mayor alícuota** de derechos de exportación entre: **a)** las vigentes a la fecha de registro de las DJVE y, **b)** las vigentes a la fecha de oficialización de los respectivos PE, disponiendo su art. 4 la aplicación retroactiva a aquellas DJVE que hubiesen sido registradas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 26.351 (BO: 16.01.08).

Bajo este marco, la Secretaría de Agroindustria dictó la resolución 125/18, informando el listado de las DJVE que no cumplían en acreditar fehacientemente la tenencia o adquisición de la mercadería en los términos del art. 1 de la ley 26.351 (Anexo II), incluyendo allí a las DJVE 18001DJVE006044V y 18001DJVE006153W, objeto de autos. De esta manera, la Aduana formuló las liquidaciones manuales aquí discutidas, reclamando la diferencia por la mayor alícuota de derechos de exportación entre: **(i)** la vigente a la fecha de registro de las DJVE -**31.08.18**- (alícuota del 0%) y, **(ii)** las vigentes a la fecha de oficialización de los PE 18040EC01000699Z, 18040EC01000740D y 18040EC01000875M -**13.09.18, 02.10.18 y 27.11.18**, respectivamente-, emergentes de la aplicación del decreto 793/18 (BO: 04.09.18), ratificado posteriormente por el art. 82 de la ley 27.467 (BO: 04.12.18).

V.2.- Aclarado ello, se observa, *en segundo lugar*, que la controversia de autos (relativa a *cargos aduaneros* y no a una discusión sobre *repetición* –art. 3 del plenario del 26.04.22-) puede resolverse, alternativamente, en función de dos cuestiones troncales. Por un lado, la acreditación de la tenencia o adquisición de la mercadería de manera previa al registro de las DJVE en los términos del art. 1 de la ley 26.351, situación que la actora se encuentra discutiendo en instancia administrativa (EX -2018-63344125-APN-DGMA#MPYT), y por el otro, la validez legal de las mayores alícuotas establecidas por el decreto 793/18 (BO: 04.09.18) durante el período en que dichos instrumento no contó con ratificación legislativa, lo que ocurrió el 04.12.18 (art. 82 de la ley 27.467), atento a que los PE de autos fueron oficializados dentro de tal período, esto es, el 13.09.18, 02.10.18 y 27.11.18.

Considerando que esta Sala E, por mayoría, ha declarado nulo de nulidad absoluta e insanable al decreto 793/18 en el período que va entre el 04.09.18 y el 04.12.18, es que deviene inoficioso expedirse respecto del primer punto mencionado *supra*. Debe destacarse, además, **por fundamentales razones de economía procesal**, que resulta **unánime la jurisprudencia de la Alzada en cuanto a considerar invalido al decreto 793/18 en el periodo comprendido entre el**

04.09.18 y el 04.12.18.

V.3.- *En tercer lugar* –para la resolución de la presente- cabe remitir a los fundamentos de mi voto en la causa "RIVARA S.A." (EX-2020-91669654- -APN-SGASAD#TFN) del 19.10.22, que define que no resulta aplicable a casos como el de autos el art. 3 del plenario de este tribunal del 26.04.11 relativo al decreto 793/18 -causa EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN "PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA"-. En efecto, conforme surge de la doctrina del artículo 3 del plenario: ***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*. La doctrina judicial del plenario resulta aplicable, conforme sus propios términos literales, *exclusivamente* a los procesos de *repetición*, y no a los procedimientos determinativos de *impugnación*, gobernados por el art. 1053 y concordantes del CA, como lo es el caso de autos.

En consecuencia, la doctrina del plenario del 26.04.22 resulta inaplicable al presente caso, encontrándose plena y positivamente habilitado el Tribunal Fiscal, conforme el mismo plenario, para expedirse sobre la validez del decreto 793/18 en los procedimientos de determinación suplementaria de tributos.

V.4.- Por último, resta reiterar que el decreto 793/18 fue declarado nulo de nulidad absoluta e insanable, entre el 04.09.18 y el 04.12.18, en el precedente de esta sala E del 29.10.21, dictado en los autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN, que puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf) y que se considera parte integrante de este voto. **La misma posición es unánime en todas las salas de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en los Contencioso Administrativo Federal.**

Por lo expuesto, toda vez que los cargos formulados tienen su origen en el incremento de las alícuotas establecidas por el decreto 793/18, respecto de operaciones de exportación que, de modo íntegro, tuvieron fecha de cierre de venta (art. 6 de la ley 21.453) el día **31.08.18** y que fueron oficializadas –días **13.09.18, 02.10.18 y 27.11.18-** también con anterioridad a que dicho decreto recibiera ratificación legislativa**,** corresponde ratificar, respecto de los cargos formulados por la Aduana aplicando las alícuotas del decreto 793/18, la sanción de nulidad absoluta e insanable que pesa sobre dicho instrumento entre el 04.09.18 y el 04.12.18. Corresponde, en consecuencia, revocar las resoluciones apeladas y las liquidaciones manuales –cargos- 19040LMAN001025S, 19040LMAN001026T y 19040LMAN001023Z.

Lo decidido torna abstracto, en consecuencia, dilucidar si las DJVE de autos acreditaban o no la cobertura (tenencia o adquisición) de mercadería en los términos del art. 1 de la ley 26.351. Ello atento a que no hubo variación de alícuotas entre la fecha de registro de la DJVE y la fecha de oficialización de la operación de exportación (art. 2 de la ley 26.351). En efecto, aún si las DJVE relativas a los PE de autos carecieran de la "cobertura" de granos (art. 1 de la ley 26.351) y correspondiera aplicar la alícuota más alta entre la de la fecha de registro (0%) y la de la fecha de oficialización (0%) como se ve ellas no varían en ambas fecha; esto es así por cuanto la alícuota más alta (12%) del decreto 793/18 para las posiciones arancelarias de los PE no resultan aplicables dado el severo vicio de nulidad absoluta que contamina al referido instrumento en las fechas de oficialización de los PE (**13.09.18, 02.10.18** y **27.11.18**).

Por ello **VOTO POR:**

1.- Declarar la inaplicabilidad al presente caso del Fallo Plenario del 26.04.22, causa EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN caratulada 'PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA".

2.- Declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y el 04.12.18.

3.- Revocar las resoluciones RESOL-2023-9-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI (SIGEA 12607-42-2019) y RESOL-2023-10-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI (SIGEA 12607-43-2019), y por ende los cargos reflejados en las liquidaciones manuales

19040LMAN001025S, 19040LMAN001026T y 19040LMAN001023Z.

4.- Imponer las costas por su orden atento las particularidades del caso.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos efectuado en los considerandos I a IV del voto del Dr. Juan Manuel Soria, en cuanto resulta compatible con el presente voto.

II.- Que, en autos, se apelan las Resoluciones RESOL-2023-9-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI y RESOL-2023-10-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, dictadas en las actuaciones administrativas SIGEA 12607-42-2019 y SIGEA 12607-43-2019, por las cuales se rechazaron las impugnaciones interpuestas por la actora y se confirmaron las liquidaciones manuales 19040LMAN001025S, 19040LMAN001026T y 19040LMAN001023Z.

Que dichas liquidaciones tuvieron sustento en la Resolución 125/18 de la Secretaría de Agroindustria, por la que se incluyó a las DJVE 18001DJVE006044V y 18001DJVE006153W entre aquellas respecto de las cuales no se habría acreditado fehacientemente la tenencia o adquisición de la mercadería en los términos de la ley 26.351.

Que, a partir de ello, la Aduana aplicó la mayor alícuota de derechos de exportación vigente entre la fecha de registro de las DJVE -31/08/18- y la fecha de oficialización de los permisos de embarque involucrados -13/09/18, 02/10/18 y 27/11/18-, conforme lo dispuesto por la ley 26.351 y el Decreto 793/18.

III.- Que corresponde tener presente que la ley 21.453 establece, en su art. 6, que a los fines de la liquidación de los derechos de exportación y demás tributos que gravaren la exportación de los productos comprendidos en su régimen, será aplicable el régimen tributario vigente a la fecha de cierre de cada venta.

Que, a su vez, la ley 26.351 dispuso que, cuando se produjera un incremento de las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación de productos comprendidos en la ley 21.453 entre la fecha de registro de la DJVE y la fecha de oficialización del permiso de embarque, los exportadores deberían acreditar de modo fehaciente la tenencia o adquisición de tales productos con anterioridad al incremento de alícuota.

Que quienes no cumplieran con tales recaudos deberían tributar la mayor alícuota vigente entre ambos momentos.

IV.- Que, en el caso de autos, la autoridad de aplicación informó las DJVE comprendidas en el supuesto de incumplimiento previsto por la ley 26.351, y la Aduana practicó las liquidaciones manuales aquí impugnadas sobre esa base.

Que la actora cuestiona, por un lado, su inclusión en la Resolución 125/18 y, por otro, la validez y aplicación del Decreto 793/18.

V.- Que, respecto del primer punto, no surge de las constancias examinadas que la Resolución 125/18 haya sido dejada sin efecto, ni que la autoridad competente hubiera excluido a la actora del listado correspondiente.

Que, en tales condiciones, la mera impugnación administrativa de dicha resolución no resulta suficiente para privar de efectos a los actos aquí apelados.

Que tampoco advierto que, en esta instancia, se haya desvirtuado de modo suficiente la presunción de legitimidad de los actos administrativos que sirvieron de base a las liquidaciones manuales impugnadas.

VI.- Que, previo a ingresar en el tratamiento de la doctrina legal aplicable, corresponde efectuar una precisión que delimita el criterio desde el cual emito el presente voto.

Que el precedente de esta Sala "PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. c/DGA s/recurso de apelación" (EX-2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), de fecha 29.10.21, invocado por el preopinante como parte integrante de su voto, fue suscripto por los Dres. Juan Manuel Soria y Cora M. Musso por encontrarme en uso de licencia (conforme arts. 1162 del Código Aduanero y 59 del Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación). En tales condiciones, dicho pronunciamiento no expresa mi criterio sobre la cuestión debatida, en tanto no participé de su dictado ni por adhesión ni por disidencia.

Que mi posición sobre la materia fue fijada con posterioridad, al adherir al voto de la Dra. Cora M. Musso en la causa "RIVARA S.A. c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" (EX-2020-91669654-APN-SGASAD#TFN), de fecha 19.10.22. En dicha oportunidad -integrada la Sala con los tres vocales y vigente el Fallo Plenario que se citará infra- esta Sala "E", por mayoría, resolvió aplicar a un procedimiento de impugnación la doctrina legal emergente del Fallo Plenario de este Tribunal del 26.04.22, por entender que, aun cuando se trate de procedimientos diferentes -impugnación y repetición-, en ambos se debate la aplicación de la misma norma, esto es, el decreto 793/18, resultando obligatoria dicha doctrina en los términos del art. 151 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Que, en consecuencia, el criterio que sustento en autos no importa apartamiento alguno de una posición anterior propia, sino la reiteración de la línea que vengo sosteniendo desde el citado precedente "RIVARA S.A.", a cuyos fundamentos -en cuanto resultan compatibles con el presente- me remito.

VII.- Dicho ello, y en relación con el Decreto 793/18, corresponde aplicar la doctrina legal obligatoria -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 S.A. c/DGA s/recurso de apelación”.

Que, en dicho Plenario, 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*”.

Que la referencia que el art. 3 del Plenario efectúa a las resoluciones que deniegan la repetición de derechos de exportación no acota su doctrina a esa sola vía procesal, sino que describe el supuesto de hecho que motivó su dictado. La regla que la doctrina consagra no es de naturaleza procesal, sino sustantiva: constata que este Tribunal carece de potestad para declarar la invalidez del decreto 793/18 en el período allí indicado. Tal conclusión impone determinar el alcance de esa imposibilidad con prescindencia del cauce por el que la cuestión llega a conocimiento de este Tribunal.

Que la prohibición de declarar la invalidez del decreto 793/18 reconoce su fuente en el art. 1164 del Código Aduanero, que veda a este Tribunal el control de constitucionalidad de las normas de alcance general. Dicha prohibición opera sobre la competencia material del Tribunal y no sobre el procedimiento en que se ejerce. La repetición (art. 1068 del Código Aduanero) y la impugnación (art. 1053 del mismo cuerpo legal) constituyen dos vías de acceso a una única competencia jurisdiccional, cuyos límites son idénticos en ambos supuestos. No resulta admisible que una misma norma vedante rija en el procedimiento de repetición y se desactive en el de impugnación, pues el límite que el art. 1164 impone a la jurisdicción de este Tribunal no varía según la vía procesal escogida por el administrado.

Que, asimismo, el objeto sometido a juzgamiento es sustancialmente idéntico en ambos procedimientos. Sea que se discuta el rechazo de una repetición o la confirmación de una liquidación, aquello que en definitiva debe resolverse es la conformidad del decreto 793/18 con la Constitución Nacional, durante el período comprendido entre su entrada en

vigencia y la de la ley 27.467. La validez o invalidez de una norma de alcance general constituye una cualidad objetiva de la norma misma, y no una propiedad relativa al proceso en que se la invoca. Una norma no puede reputarse simultáneamente válida frente al contribuyente que impugna una liquidación e inválida frente al que persigue su repetición, sin quebrantar el principio de no contradicción y la garantía de igualdad ante la ley (art. 16 de la Constitución Nacional).

Que la identidad de razón conduce a idéntica solución. El fundamento de la doctrina plenaria finca en la ausencia de potestad de este Tribunal para invalidar, por inconstitucionalidad, una norma de alcance general; tal fundamento se predica del poder jurisdiccional del Tribunal y no del interés patrimonial del litigante ni del tipo de acción deducida. Si este Tribunal no puede invalidar el decreto 793/18 cuando ello fundaría una repetición, tampoco puede hacerlo cuando ello fundaría la revocación de una liquidación, toda vez que en ambos supuestos el presupuesto lógico de la decisión es el mismo -la previa declaración de nulidad de la norma- y dicho presupuesto le está vedado, cualquiera sea su consecuencia.

Que, por lo demás, una interpretación contraria importaría dejar librado el alcance de un límite competencial de orden público a la mera estrategia procesal del recurrente, de modo que bastaría optar por no pagar el tributo y aguardar la liquidación para impugnarla -en lugar de abonarlo y repetirlo- a fin de habilitar aquello que la doctrina plenaria veda. El ordenamiento jurídico debe interpretarse como una unidad coherente, sin que sus límites más sensibles queden subordinados a la elección táctica de la vía procesal. En consecuencia, no corresponde declarar la inaplicabilidad del Plenario ni la invalidez del decreto 793/18 en el presente caso.

Que el argumento según el cual no existiría variación de alícuota entre el registro de las DJVE y la oficialización de los permisos de embarque presupone, como condición lógica, la previa exclusión del decreto 793/18 por vía de la declaración de su nulidad. Vedada esa declaración a este Tribunal conforme lo expuesto, el decreto 793/18 resulta plenamente aplicable a la fecha de oficialización, configurándose la variación de alícuotas prevista en el art. 2 de la ley 26.351 entre la vigente al registro de las DJVE y la vigente a la oficialización de los permisos de embarque, lo que torna procedente la mayor alícuota liquidada por la Aduana.

VIII.- Que, en cuanto al planteo de nulidad de las notificaciones, cabe señalar que la nulidad requiere la existencia de un perjuicio concreto.

Que, en autos, la actora tomó conocimiento de los cargos, dedujo las impugnaciones correspondientes, ofreció prueba, alegó en sede administrativa e interpuso recurso de apelación ante este Tribunal.

Que, en tales condiciones, no se advierte afectación del derecho de defensa que justifique la nulidad pretendida.

IX.- Que tampoco corresponde hacer lugar al planteo subsidiario relativo a la moneda de liquidación y a los intereses.

Que las liquidaciones manuales fueron practicadas conforme el régimen tributario aplicable a las operaciones de exportación involucradas y los intereses resultan consecuencia legal del incumplimiento oportuno de la obligación tributaria, sin que se adviertan razones suficientes para apartarse de lo establecido en el Código Aduanero.

X.- Que, en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones RESOL-2023-9-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI y RESOL-2023-10-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI y, en consecuencia, las liquidaciones manuales 19040LMAN001025S, 19040LMAN001026T y 19040LMAN001023Z.

Que las costas deben imponerse a la actora vencida, conforme el principio general establecido en el art. 1163 del Código Aduanero, no existiendo -a mi criterio- circunstancia suficiente para apartarse del mismo, máxime considerando que la apelación fue interpuesta con posterioridad al Plenario de este Tribunal que resuelve la cuestión sustancial planteada en autos.

Por ello, VOTO POR:

1.- Confirmar las Resoluciones RESOL-2023-9-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI y RESOL-2023-10-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, dictadas en las actuaciones administrativas SIGEA 12607-42-2019 y SIGEA 12607-43-2019, y, en consecuencia, confirmar las liquidaciones manuales 19040LMAN001025S, 19040LMAN001026T y 19040LMAN001023Z.

2.- Imponer las costas a la actora vencida (art.1163 del C.A.).

El Dr. Horacio Joaquín Segura dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Héctor Hugo Juárez, compartiendo la solución que propicia y los fundamentos expuestos en torno al alcance de la doctrina establecida por el Fallo Plenario de esteTribunal de fecha 26 de abril de 2022, recaído en la causa "PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA S.A.c/DGA".

En efecto, entiendo que la limitación prevista en el art. 1164 del Código Aduanero atañe a lacompetencia de este Tribunal y, como tal, no puede verse modificada según cuál sea la vía procesal porla que la cuestión llegue a su conocimiento. En tales condiciones, no encuentro razones para reconocerun tratamiento distinto por la sola circunstancia de que el planteo se formule en el marco de unprocedimiento de impugnación y no mediante una acción de repetición.

Lo contrario llevaría a admitir que las facultades de este Tribunal para examinar la validez de una misma norma pudieran variar según el administrado hubiese abonado previamente el tributo y procurase luego su repetición, o hubiese optado por controvertir el cargo antes de su pago. Tal distinción, a mi juicio, no encuentra sustento en las disposiciones que delimitan la competencia de este organismo jurisdiccional.

Por lo demás, la conclusión precedente no importa abrir juicio acerca de la validez constitucional delDecreto 793/18, sino únicamente reconocer los límites que el ordenamiento impone a este Tribunal para expedirse sobre esa cuestión.

Por ello, adhiero a la solución propuesta por el Dr. Juárez.

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

1.- Confirmar las Resoluciones RESOL-2023-9-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI y RESOL-2023-10-E-AFIP-ADNECO#SDGOAI, dictadas en las actuaciones administrativas SIGEA 12607-42-2019 y SIGEA 12607-43-2019, y, en consecuencia, confirmar las liquidaciones manuales 19040LMAN001025S, 19040LMAN001026T y 19040LMAN001023Z.

2.- Imponer las costas a la actora vencida (art.1163 del C.A.).

Regístrese, notifíquese 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: 2026.09.11 14:02:36 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: 2026.09.14 13:39:22 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: 2026.09.14 19:35:15 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: 2026.09.14 19:36:02 -03:00