República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-94008203-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 25 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-72062410 -APN-SGASAD#TFN; ARCOR SAIC .-

---

Reunidos los Vocales miembros de la **Sala "E"**, Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término a fin de resolver en los autos caratulados **"ARCOR SAIC c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** expediente N° **EX-2025-72062410 -APN-SGASAD#TFN.-**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que se presenta la firma "ARCOR S.A.I.C.", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2024-160-E-AFIP-ADCORD#SDGOAI, dictada por la Aduana de Córdoba, con fecha 31/10/2024, recaída en las Actuaciones SIGEA N° EX-2023-03013883-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI mediante la cual no se hizo lugar a la acción de repetición por derechos de exportación fijados por el Decreto N° 793/2018, incoada por la apelante por la suma de PESOS DOSCIENTOS SETENTA MIL TRESCIENTOS TREINTA Y TRES CON 24/100 ($ 270.333,24) con más sus intereses, correspondientes a la destinación de exportación PE N° Nro. 18017EC03002064Y-

Realiza un breve relato de lo sucedido en sede administrativa, destacando que, en oportunidad de documentar la exportación mediante el permiso de embarque respectivo, su mandante se vio obligada a abonar el derecho de exportación establecido por el Decreto N° 793/2018 por exigencia del servicio aduanero, y que, ante la falta de respaldo legal suficiente de dicha norma, inició el procedimiento de repetición previsto en los artículos 1068 y siguientes del Código Aduanero. Sostiene que el Decreto N° 793/2018 fija un derecho de exportación del 12% *ad valorem* para todo el universo arancelario sin que medie una ley formal del Congreso que establezca los elementos esenciales del tributo (hecho imponible, alícuota, sujetos alcanzados y exenciones). Asevera que el art. 755 del Código Aduanero no supera el test de constitucionalidad al no fijar pautas, límites, o baremos mínimos o máximos para el ejercicio de la facultad delegada.- Afirma que la delegación legislativa en materia tributaria se encuentra prohibida por el art. 76 de la Constitución Nacional (reforma 1994), y que el decreto en cuestión constituye un reglamento delegado inadmisible, equiparable a la doctrina de la Corte en los casos *Delfino-Mouviel-Cocchia*, *Selcro*,

Consolidar y, especialmente, *Camaronera Patagónica*. En tal sentido, manifiesta que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta desde su origen por carecer de respaldo legal suficiente, y que solo pudo recobrar virtualidad a partir del 13/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.467, que le otorgó rango legal a su contenido. Agrega que, conforme al art. 726 del Código Aduanero, el momento imponible se fija con el registro de la solicitud de destinación de exportación, y que, como los permisos de embarque aquí involucrados se oficializaron con anterioridad a dicha fecha, la exigencia de pago resulta improcedente. Señala que el Plenario del Tribunal Fiscal de la Nación del 26/4/2022 no resulta aplicable al caso: el Art. 1° no corresponde porque no se pretende declarar la inconstitucionalidad de una ley, sino de un decreto; el Art. 2° se opone a la doctrina de la Corte en *Camaronera Patagónica*, que sostiene que el art. 755 del C.A. no constituye una clara política legislativa; y el Art. 3° no reconoce la supremacía de los principios constitucionales ni la doctrina de la Corte, pretendiendo excluir los derechos de exportación de la categoría de tributos que deben ser fijados por ley, lo que resulta inadmisible. Afirma que, si bien es cierto que el art. 1164 del Código Aduanero impide, en principio, a los integrantes del Tribunal pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, dicha limitación vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 18 de la CN y tratados internacionales con jerarquía constitucional, como la CADH y el PIDCyP), restricción que ha devenido inaplicable a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema (*Ekmekdjian*, *Alpemar*) y de la Corte IDH, que exigen un control judicial amplio y efectivo. Finalmente, solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, se revoque la resolución aduanera apelada y se ordene la devolución de la suma pagada indebidamente, con más los intereses que correspondan, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las Actuaciones Administrativas correspondientes a la causa. Realiza un breve relato de los hechos y analiza los antecedentes normativos. Sostiene que el recurso de apelación interpuesto por la actora no puede prosperar, en virtud de los siguientes fundamentos: En primer lugar, cabe resaltar que la actora no optó correctamente por la vía procesal en relación con su pretensión, atento a que, en definitiva, lo que discute es la constitucionalidad o inconstitucionalidad del Decreto 793/2018, debiendo haber interpuesto demanda contenciosa ante la Justicia Federal y no ante un organismo administrativo como lo es el Tribunal Fiscal de la Nación en cuestiones en las que no tiene competencia. Ello por cuanto, el Estado no solo tenía motivos para sustentar su decisión de fondo, sino que tampoco podía, al orientar su actuación a la legalidad del acto administrativo, decidir otra cosa, ni podía declarar inconstitucionalidad alguna, en virtud de lo dispuesto por el art. 1164 del C.A. Por lo expuesto, el actuar improcedente de la actora en la elección de la vía procesal debe acarrear indefectiblemente el rechazo de su acción. Subsidiariamente, dicho planteo tampoco podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 del C.A., que dispone que la sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas. Aún en este último caso, y a contrario de lo sostenido por la actora, la doctrina y jurisprudencia han establecido que para que el Tribunal Fiscal pueda seguir la solución adoptada por la Corte Suprema, la doctrina aplicable debe referirse a la misma situación jurídica que motiva la causa y no a circunstancias análogas o parecidas. El derecho de exportación es un impuesto trasladable, y la repetición solo procede cuando la empresa reclamante demuestra que no hubo traslación de la carga impositiva; de lo contrario, si quien demanda por repetición obtuviere sentencia favorable y previamente trasladó el impuesto al precio de la mercadería

vendida, habría cobrado dos veces el costo del impuesto, lo cual es contrario a la buena fe. Expresa que la fijación de la tasa de interés es una cuestión de oportunidad, mérito o conveniencia, no susceptible de revisión judicial, conforme lo ha establecido la CSJN en los precedentes "Arcana, Orazio" y "Neumáticos Goodyear". Por último, manifiesta que respecto a la devolución en dólares estadounidenses pretendida por la actora, los tributos fueron abonados en pesos, por lo que la devolución, en caso de proceder, debe efectuarse en la misma moneda (conforme doctrina CSJN "Cencosud" y art. 809 del C.A.). Solicita que se rechace el recurso intentado por la actora, con costas.

III.- A continuación, mediante PV-2025-105372059-APN-VOCXIV#TFN se declara la causa de puro derecho, posteriormente, con fecha 11/05/2026 se intima al fisco a que acompañe la certificación del servicio aduanero relativa a los pagos que la actora pretende repetir. Con fecha 16/09/2026 se elevan los autos a esta Sala “E”, que los pasa a sentencia IF-2026-91273317-APN-VOCXIV#TFN .

IV.- Las actuaciones administrativas **SIGEA EX-2023-03013883- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI se inician, el 28/11/2023**. Se adjunta el escrito de solicitud de devolución de la suma de u$s 7.247,54 , en concepto de derechos de exportación con relación al permiso de embarque **18017EG03002064Y-**, se agrega la carpeta de la destinación. Con fecha 14 de Diciembre de 2023, (DI-2023-853-E-AFIP-ADCORD#SDGOAI) se tiene por deducido el procedimiento de repetición. Mediante informe IF-2023-03214077-AFIP-SEFIADCORD#SDGOAI la Sección Económica Financiera (AD CORD) Administración Federal de Ingresos Públicos verifica el pago correspondiente. Mediante IF-2024-03486859-AFIP-SJADCORD#SDGTLA se indica que obra agregado el Dictamen Jurídico. Con fecha 31/10/24 se dictó la resolución RESOL-2024-160-E-AFIP-ADCORD#SDGOAI apelada en autos. Posteriormente, mediante IF-2026-50976741-APN-DTD#JGM se acompaña la certificación de pago.-

V.- En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la cual por mayoría los Vocales acordaron 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.”

VI.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación al Permiso de Embarque Nro. PE 18 017 EG03 002064 Y.- (oficialización con fecha 25/09/2018) de conformidad con lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018 mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/20, un derecho de exportación del 12% para la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las PA de la NCM fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

VII. - Las costas deberán ser soportadas por la vencida dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164).

Por lo expuesto, voto por:

1).- CONFIRMAR la **RESOL-2024-160-E-AFIP-ADCORD#SDGOAI**, dictada por el Administrador de la Aduana de Córdoba, en las actuaciones administrativas EX-2023-03013883-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI.- **2)**.- Costas a cargo de la actora.-

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Segura.-

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. Segura en cuanto aplica el art. 3 del plenario del tribunal del 26.04.22 para denegar la repetición y, respetuosamente, disiento respecto de la imposición de costas en lo que hace a la aplicación del plenario: entiendo deben distribuirse por su orden atento dirimirse la controversia sin sustanciación y aplicando un plenario; como por existir uniforme jurisprudencia federal en esta cuestión favorable a la posición sustentada por la actora.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría**, SE RESUELVE**:

1).- CONFIRMAR la **RESOL-2024-160-E-AFIP-ADCORD#SDGOAI** , dictada por el Administrador de la Aduana de Salta, en las actuaciones administrativas **EX-2023-03013883-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI.-**

2).- Costas a cargo de la actora.-

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la 14 Nominación), Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria.-

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.09.24 17:29:09 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: 2026.09.24 20:37:52 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.09.25 22:48:39 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.25 22:49:14 -03:00