Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-143783950-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Diciembre de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2023-149407068- -APN-SGASAD#TFN; "MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Horacio J. Segura, a fin de resolver en los autos caratulados "**MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** expediente N° **EX-2023-149407068- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que mediante RE-2023-149406016--APN-SGASAD#TFN se presenta la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2023-446-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 17134-204-2023, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de u$s 40.320,00 vinculado a la operación documentada mediante el Permiso de Embarque ("PE") 17 057 EC01 003896 C con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo mediante el Decreto 133/15-. Hace una breve descripción de los antecedentes y de la actividad que desarrolla la empresa. Seguidamente fundamenta el recurso y argumenta graves inconsistencia en la resolución. En tal sentido, manifiesta que, debió aplicarse el precedente "Camaronera Patagónica". Manifiesta que el acto administrativo para ser válido, requiere ser causado y expresar en forma concreta las razones que lo motivan, debiendo, a su vez, encontrar pleno sustento en el derecho aplicable. Asevera que la nulidad de la Resolución 11/02 es absoluta e insanable. Señala que, la resolución aquí apelada produce un enriquecimiento sin causa por parte del estado, violando no solo el principio de legalidad – art. 19 C.N.- sino también el derecho de propiedad –art. 17 C.N.-. Añade que nuestra Constitución Nacional prevé entre otros, el principio de legalidad, que apunta a la inaplicabilidad de cualquier clase de tributo, siempre y cuando no haya una ley previa que determine su creación, características esenciales y alcance. Menciona el art. 99, inc. 3 de la CN, cuyo texto prohíbe específicamente al PEN emitir disposiciones de carácter legislativo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable y el

art. 76 del mismo plexo legal. Expresa que el decreto en cuestión no fue objeto de una delegación ni obtuvo la debida ratificación mediante una ley formal emanada del PLN (como así tampoco del tratamiento establecido por la ley 26.122, del cual el Decreto 509/2007 sí tuvo y estableció alícuotas a derechos de exportación), las alícuotas allí establecidas devinieron ilegítimas por encontrarse apartadas en su creación del principio de legalidad y reserva en materia tributaria; todo conforme las conclusiones del Máximo Tribunal en el fallo “Camaronera”. Finalmente, cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Mediante IF-2024-31741378-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 17134-204-2023. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una breve reseña de los antecedentes normativos. Argumenta que la interpretación que efectúa la recurrente del fallo “Camaronera” es desacertada. Cita el artículo 755 del CA y jurisprudencia que hace a su derecho. Explica que la delegación establecida por el art. 755 se justifica en las cambiantes circunstancias de la economía que ameritan en determinadas situaciones, la adopción de medidas cuya oportunidad es incompatible con los tiempos del debate que requiere el dictado de una ley. Manifiesta que la actora no optó correctamente por la vía procesal en relación con su pretensión atento a que discute la constitucionalidad o inconstitucionalidad del Decreto 133/15, debiendo haber interpuesto demanda contenciosa ante la Justicia Federal. Señala que el Tribunal Fiscal no tiene facultades para declarar la inconstitucionalidad (art. 1164 del CA). En subsidio, manifiesta que, 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.

III.- Mediante IF-2025-127889933-APN-TFN#MEC los autos quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que, en fecha 30/04/2025, la representación fiscal acompañó el expediente administrativo SIGEA n.° 17134-204-2023 en un archivo PDF con un total de 40 páginas, cuyo trámite culminó con el dictado de la Resolución RESOL- 2023-446-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI—aquí recurrida—.

V.- Visto ello, corresponde determinar si es ajustada a derecho la resolución que aquí se apela.

La actora solicitó la devolución de la suma de U$S40.320,00, que según refiere habría abonado en demasía con relación a la operación documentada mediante el permiso de embarque (PE) 17057EC01003896 C los derechos de exportación establecidos por el decreto 133/15 que fijó, para esa PA, una alícuota del 27%.

Que, preliminarmente y en cuanto a la doctrina fijada en el acuerdo plenario dictado por este Tribunal, considero que dicho precedente se limita únicamente a los procedimientos de repetición del decreto 793/2018 y teniendo en cuenta que en los presentes actuados el procedimiento se refirió al decreto 133/2015, no corresponde su aplicación al caso analizado.

Aclarado ello, la recurrente cuestiona la validez de norma mencionada, remitiéndose al precedente del fallo “Camaronera Patagónica” de la Corte Suprema, donde se declaraba la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de dos resoluciones dictadas por el Ministerio de Economía, estas son las resoluciones 11/02 y 150/02.

En el precedente citado se determinó que estas resoluciones eran violatorias de los arts. 76 y 99 inc 3 de la Constitución Nacional, toda vez que el Poder Ejecutivo no podía dictar normas de carácter legislativo en materia tributaria. Resaltando que, en cuanto a la división de competencias entre los poderes del Estado la interpretación de dichos artículos debía ser estricta.

En lo referido a la delegación para la creación del tributo contenido en la resolución 11/02 -legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994-, el Máximo Tribunal consideró inadmisible la normativa reseñada durante el período en que no contó con la ratificación del Congreso de la Nación, pero la reconoció como válida a posteriori de la ratificación efectuada, por cuanto a partir de allí existió una voluntad por parte del legislador lo suficientemente clara como para darle entidad legal idónea y poseer validez en los términos establecidos por el artículo 76 de la CN.

En definitiva, la Corte invalidó parcialmente y hacia el pasado la norma ministerial por considerarla carente de respaldo legal y la convalidó desde la aprobación legislativa hacia el futuro.

En el caso, el Decreto 133/15, redujo la alícuota establecida de los derechos de exportación del 32% al 27%, no siendo el mismo ratificado, remitiéndonos en una línea de tiempo al decreto 509/07, publicado en el boletín oficial de fecha 23/05/07, donde la alícuota era de un 24%, el cual fue ratificado por la ley 26.351, en fecha 16/01/2008, con posterioridad se dictó la resolución 369/07, publicada en el boletín oficial con fecha 09/11/07, donde se establece una alícuota en los derechos de exportación del 32%, teniendo validez constitucional desde el 16/01/08 hasta el 17/12/15 -excepto en el período de alícuotas móviles en que estuvo en vigencia la Resolución 125/08 para luego ser reestablecidas por la resolución 182/08 por el dictado del decreto 1176/08, publicado en el Boletín oficial en fecha 21/07/08, donde se rechaza la Resolución 125/08 para retornar al régimen de alícuotas previo- fecha en que se estableció la alícuota del 27% mediante el Decreto 133/15.

La ley 26.122 establece que: "*…las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación por el Poder Ejecutivo..*", y que el *"…Poder Ejecutivo, dentro de los diez días de dictado un decreto de delegación legislativa lo someterá a consideración de la Comisión Bicameral Permanente…*","*… las Cámaras se pronuncian mediante sendas resoluciones. El rechazo o aprobación de los decretos deberá ser expreso conforme lo establecido en el artículo 82 de la Constitución Nacional…"*.

Lo mencionado *ut supra*, constituye un mecanismo de revisión posterior a las normas delegadas por el PEN, pudiendo aprobarlas o rechazarlas. Esto significa que, si bien el Congreso delega facultades legislativas, también las controla posteriormente a través del mecanismo antedicho.

La Constitución Nacional prohíbe la delegación legislativa en el poder ejecutivo, al respecto el art 76 expresa: *"…Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca…"*y el art. 99 inc. 3 señala: "*…El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros…"*.

Por lo expuesto, es que resulta que el Decreto 133/15 modificó el elemento cuantitativo del tributo -parte estructural del impuesto- y que el mismo no fue posteriormente validado por el Congreso, afectando el principio de legalidad tal como se estableció la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), sentencia de fecha 15.04.14, donde establece el estándar de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución, conforme

a ello, entiendo que en este caso corresponde declararse la invalidez del decreto antes mencionado.

Este sentido y a mayor abundamiento, la Sala IV de la Alzada en los expedientes Nros. 20.586/2024 y 25.930/2025 -de igual carátula a la presente- declaró, por unanimidad, la invalidez constitucional de la norma aquí cuestionada.

Conforme este cauce argumentativo, en virtud de los lineamientos del Fallo “Camaronera Patagónica” y toda vez que el citado Decreto 133/15 no ha sido ratificado por el Congreso, la exigencia tributaria formulada en base a la norma carece de validez constitucional y, por ende, no puede ser exigible.

VI.- En cuanto a las costas del proceso, las mismas deben imponerse al Fisco por cuanto no encuentro razones para apartarme del principio general de la derrota (art. 1163 del C.A.).

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución RESOL-2023-446-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-204-2023.

2.- Costas al Fisco.

Así lo voto.

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse “brevitatis causae” a la descripción realizada por el Vocal preopinante.

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 operatoria dispuesta por la normativa impugnada en autos, que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas resulta similar, *mutatis mutandi*, a aquella establecida en el Decreto Nro. 793/2018, cuya validez 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 dispuson 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.

ASÍ LO VOTO.-

El Dr. Segura dijo:

Sin perjuicio de mi criterio respecto de las costas, en el sentido de que deben imponerse a la actora dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (Art. 1164), teniendo en cuenta el modo en que deciden los otros Vocales respecto de las costas, a los estrictos fines de formar mayoría y por razones de celeridad y economía procesal, adhiero en su totalidad al voto del Dr. Garbarino.

ASÍ LO VOTO.-

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **POR MAYORÍA SE RESUELVE:**

1. Confirmar la resolución RESOL-2023-446-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17134-204-2023.

2. Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Títular de la Vocalía de la 17a Nominación),

Pablo A. Garbarino (Vocal Títular de la Vocalía de la 16a Nominación) y Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación) ello en los términos del art. 1162 del C.A.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.12.26 11:10:20 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.12.29 13:18:38 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.12.29 17:35:47 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.29 17:38:28 -03:00