República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-12514737-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 4 de Febrero de 2026

Referencia: EX-2025-66534341- -APN-SGASAD#TFN; Molino Cañuelas SACIFIA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, para dictar sentencia en los autos caratulados “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, EX-2025-66534341- APN-SGASAD#TFN

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución Fallo Nro. 449/2025 (Resolución Nro. RESOL 2025-449-E-ARCA-ADSALO# SDGOAI, suscripta por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) con fecha 26 de mayo de 2025 -notificada automáticamente de oficio el día 28 de mayo de 2025-, en tanto denegó la solicitud de devolución presentada en el marco del EX-2023-00490012- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI.

Señala que la referida resolución rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados indebidamente por exigencia del Decreto 133/2015, en relación a las operaciones de exportación a consumo documentadas mediante la Destinación nro. 16057EC01004652P.

Afirma que el pago efectuado en dicho Permiso de Embarque resulta ser un pago sin causa, cuyo importe debe ser restituido a su representada, en tanto los derechos de exportación impuestos por el Decreto 133/2015 resultan violatorios del principio de reserva legal en materia tributaria, por lo que su exigencia no ha sido legítima, sin que a la fecha exista ratificación legislativa posterior, que otorgara rango legal a tales tributos.

Destaca que lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en torno al principio de legalidad en materia tributaria en el precedente "Camaronera Patagónica" -sentencia del 14 de abril de 2014- resulta directamente aplicable al caso de marras, por lo que en la especie se ha producido un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración, toda vez que los derechos de exportación objeto de autos ostentan plena naturaleza tributaria.

Explica los antecedentes del caso, plantea la ilegitimidad del artículo 755 de la ley 22.415, cita jurisprudencia favorable a su tesitura, hace reserva del caso federal y solicita al Tribunal que revoque la resolución aduanera apelada y haga lugar a la devolución de la suma de U$S 55.125, con más los intereses previstos en el artículo 811

del CÓDIGO Aduanero, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que corrido el traslado de ley, se presenta la representación fiscal, ofrece las actuaciones administrativas y contesta el traslado conferido. Realiza una negativa genérica. Efectúa un análisis de los antecedentes normativos. Cita jurisprudencia en sustento a su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, de la compulsa de la documentación acompañada a la presente causa por la firma actora y de las actuaciones administrativas involucradas en la litis se desprende que el procedimiento de repetición iniciado por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., correspondiente a la operación de exportación documentada mediante la Destinación analizada en autos (P.E. 16057EC01004652P), que fuera oficializada durante la vigencia del Decreto 133/2015 , concluyó con el dictado de la Resolución Nro. RESOL 2025-449-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, suscripta por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) con fecha 26 de mayo de 2025 y notificada automáticamente de oficio el día 28 de mayo de 2025, recaída en el EX-2023-00490012- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, la cual fue apelada en esta instancia.

IV.- Que habiéndose elevado los autos a la Sala “F”, los mismos se encuentran en condiciones de resolver con las constancias obrantes en la litis.

V.- Que, sentado ello, corresponde analizar si la resolución apelada en autos, en cuanto dispuso no hacer lugar al recurso de repetición articulado por la firma actora, resulta ajustada a derecho.

A tal fin, merece señalarse, como consideración preliminar, 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).

VI.- Que, bajo tales premisas, cabe poner de resalto 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”.

VII.- 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 posición legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, en tanto la operatoria dispuesta por el

Decreto Nro. 133/2015 (B.O. 17/12/2015) y sus sucesivas modificatorias - que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas- resulta similar 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 cuanto dispuso no hacer lugar al recurso de repetición formulado por la firma recurrente, en relación a la destinación involucrada en autos.

VIII.- 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 las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, VOTO por:

1.- Confirmar la Resolución Nro. RESOL 2025-445-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, suscripta por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) con fecha 26 de mayo de 2025, recaída en el Expediente Electrónico EX-2023-00490012- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI.

2.- Costas por su orden.

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que los hechos han sido relatados en los puntos I al IV del voto del Dr. Garbarino.

II.- En primer término, corresponde determinar si es ajustada a derecho la resolución que aquí se apela.

Que, atento el criterio del suscripto en cuanto a la aplicación del plenario debe realizarse, a mi entender, únicamente en 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, corresponde hacer algunas salvedades.

La actora cuestiona la validez de la resolución, 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.

La mencionada Cámara 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 que refería 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 28%, 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 32% mediante el Decreto 133/15.

Por ende, toda vez, que el citado – Decreto 133/15- no ha sido ratificado por el Congreso, la misma carece de validez constitucional en virtud de lo expresado por en el Fallo "Camaronera Patagónica".

Las circunstancias de la causa demuestran que la exigencia tributaria o impositiva no puede ser exigible.

En la ley 26.122 se 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…".

El mencionado ut supra, establece 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 considero que, el Decreto 133/15, modifica 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.

III.- 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.).

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 CA –

art. 1164 –, teniendo en cuenta el modo en que deciden los otros Vocales respecto de las costas, adhiero en su totalidad al voto del Dr. Garbarino. Así lo voto.

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Confirmar la Resolución Nro. RESOL 2025-445-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, suscripta por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) con fecha 26 de mayo de 2025, recaída en el Expediente Electrónico EX-2023-00490012- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI.

2.- Costas por su orden.

Regístrese. Notifíquese. Oportunamente, archívese.

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.02.03 18:20:06 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2026.02.04 12:43:48 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.02.04 12:58:12 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.04 12:59:59 -03:00