República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-12672272-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 4 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. - EX-2024-52808159- -APN-SGASAD#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Claudia Beatriz Sarquis (Vocal subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª Nominación), con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: "**COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN" - EX-2024-52808159- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- La firma **COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A.** se presenta por apoderado el 18.10.24 mediante el IF-2024-114203782-APN-DTD#JGM e interpone recurso de apelación contra la Resolución **RESOL-2024-250-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI** dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de San Lorenzo en el marco de las actuaciones administrativas **SIGEA 17134- 1776 – 2017/31**. Mediante tal resolución se resolvió rechazar la solicitud de devolución de derechos de exportación supuestamente pagados en demasía, por un monto total de USD 336.617,46, en relación a la destinación de exportación PE **12057EC01008899F**. Explica que con motivo de la exportación de autos se vio obligada a tributar la alícuota aplicada por el SIM, la que fue del 32% de conformidad con lo establecido por la Resolución 181 del M.E.yP. En primer lugar, realiza una presentación de los hechos del caso, a continuación, funda su recurso argumentando la invalidez de la resolución debido a que en sede aduanera se rechazó la producción de la prueba sin ningún tipo de fundamento, vulnerando así su derecho de defensa. En cuanto al fondo de la causa, indica que los derechos de exportación que pagó en función de la resolución 181 del M.E. y P. son carentes de toda legalidad por haber sido establecidos mediante una resolución que contraviene principios de máxima jerarquía contemplados en la Constitución Nacional, entre otros, el principio de legalidad o reserva de ley. Expone un análisis detallado de la doctrina emanada del fallo "Camaronera Patagónica", y en base a esos argumentos, sostiene que se configuro un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración, por lo que solicita que el Tribunal se pronuncie respecto a la inconstitucionalidad de la norma. Cita abundante jurisprudencia al respecto. Se refiere al Principio de Legalidad y Reserva en materia

tributaria. Plantea la nulidad absoluta e insanable de las resoluciones objeto del presente, en orden a su insuficiente motivación y vulneración del debido proceso, rechazándole la producción de prueba pericial contable en sede aduanera. Finalmente, indica que se deberá devolver el capital ingresado indebidamente en dólares estadounidenses o en pesos al tipo de cambio oficial del día anterior a su efectivo pago con más los intereses correspondientes. Ofrece prueba y solicita se haga lugar a lo solicitado en las acciones de repetición interpuestas, ordenando la devolución de las sumas reclamadas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido el 18.10.24 mediante el IF-2024-114203782-APN-DTD#JGM. Efectúa una breve reseña de los hechos y realiza la negativa de rigor. Cita los artículos 724, 725 y 755 del CA. Sostiene que la interpretación del precedente "Camaronera Patagónica S.A." realizada por la actora es errónea y no recepta un análisis completo de dicha sentencia. Agrega que en el caso de autos estamos frente a una norma presidencial que de forma razonable ejerció una atribución expresamente reconocida al poder ejecutivo, y que dicha norma fue luego sometida al escrutinio legislativo mediante el procedimiento previsto en la ley 26.122, en el marco del cual fue mantenida en su vigencia y validez desde el mismo momento en que fue publicada, de acuerdo a la interpretación armónica de los art. 17 y 24 de la mencionada ley. Recuerda que la CJSN se ha expedido sobre el establecimiento de aranceles para mercaderías que se importen o exporten a países miembros del MERCOSUR en el precedente "Whirlpool Puntana S.A.", el que cita y transcribe. Luego, sostiene que por imperio del art. 1164 del CA este tribunal tiene vedado expedirse sobre el planteo de inconstitucionalidad de la actora. En cuanto al planteo de intereses, solicita se aplique lo previsto por los arts. 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III- Que con fecha 03.02.25 se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Que la actuación administrativa SIGEA **17134- 1776 – 2017/31** acompañada por el fisco se inicia con la interposición de la acción de repetición por parte de COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. el 22.09.20, a fin de obtener la restitución de las sumas que considera abonadas en exceso en concepto de derechos de exportación. A continuación, se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. Luego, se agregan impresiones de pantalla de las DDT objeto de autos, obtenidas a través del SIM. A continuación, obran comprobantes de pago de liquidaciones manuales. Luego Interpone revocatoria a la denegatoria de producción de prueba informativa y pericial, la cual es rechazada. Luego, la Sección Inspección Simultánea opinó que, al momento de la oficialización de la DDT, se encontraba vigente la Resolución 368/07 (vigente al 07/11/2007) y el Decreto 100/12 (vigente al 31/01/12) que fija la alícuota en 32% y se abonó conforme el importe por el concepto mencionado precedentemente, y concluye que no correspondería dar curso a lo solicitado. A continuación, con fecha 27.02.24 obra la resolución **RESOL-2024-250-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**, apelada en autos y que rechaza la solicitud de devolución intentada.

V.- De acuerdo a la índole de las cuestiones planteadas, en primer lugar, corresponde tratar los agravios expuestos en el **punto IV. a.-** del escrito de apelación, titulado **GRAVES INCONSISTENCIAS EN LA RESOLUCIÓN FALLO N° 250/2024 (AD SALO)** conjuntamente con el agravio expuesto en el **punto IV. c.-** del escrito de apelación, titulado **PLANTEA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN COMO DEFENSA DE FONDO**. En tales condiciones, es preciso resaltar que el análisis de las circunstancias en relación a dichos planteos, no puede efectuarse en forma mecánica, sino sopesando la gravedad de las irregularidades expuestas y la posibilidad de su subsanación en cada caso en concreto.

Es así que, en el caso de autos, no se constata que en sede aduanera se hubieren producido errores o vicios, que causaren a la actora una indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia.

Así las cosas, es claro que la actora contó con la suficiente oportunidad para ofrecer y producir toda la prueba que evaluare pertinente en esta sede a fin de ejercer su derecho de defensa. Al respecto, es relevante señalar que la CSJN ha sostenido en reiteradas oportunidades que la violación de la garantía constitucional contenida en el art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa judicial posterior (Fallos, 205:549, 247:52, 267:393, y "RECKITT BENCKISER S.A.", expte. N° 22.419-A, 13.08.07) entre otros.

En cuanto a las presuntas inconsistencias e irregularidades respecto a la fundamentación de la resolución aduanera, debe señalarse que la Resolución N° **RESOL-2024-250-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI** dictada en el sumario, aparece fundada, en cuanto a la exposición de los hechos, causa, motivación y derecho aplicable (conf. Art. 7° de la LNPA) y el hecho de que los argumentos allí expuestos hayan resultado contrarios a la posición de la actora de ninguna manera permiten considerar la nulidad de la misma.

En consecuencia, conforme a lo expuesto, no corresponde hacer lugar a las nulidades planteadas, con costas.

VI.- Corresponde ahora resolver si la Resolución **RESOL-2024-250-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI** dictada por la Aduana de San Lorenzo denegando la devolución de la suma pretendida por COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A., en concepto de derechos de exportación abonados con relación al PE Nº 12057EC01008899F (oficializado con fecha de cierre de ventas el 18.09.12), se ajusta a derecho.

Mediante dicho PE la actora documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 2304.00.10.200G–HARINA Y PELLETS-LEY.21453- abonando los derechos de exportación establecidos por La Resolución 181/08 del M.E. y P. y el decreto 100/12 conforme lo informado por la Sec. Econ. Y Financiera, que fijaron la alícuota en 32% propiciando se tomen como válidos los tributos del Decreto 509/07 que establecían una alícuota del 24%, reclamando una diferencia del 8%.

Cabe destacar que La Resolución 181/08 del M.E. y P. se dicta en cumplimiento de lo dispuesto por el Artículo 755 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero), por el Artículo 19 de la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92 y sus modificaciones), y por los Decretos Nros. 2752/91 y 2275/94.

Que en primer lugar, corresponde reseñar que la ley 25.561 (BO: 07.01.02) en cuanto declaró la emergencia cambiaria y económica y la delegación en el Poder Ejecutivo de las facultades legislativas para fijar las alícuotas de los Derechos de Exportación, fue prorrogada por el Congreso mediante las leyes 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (BO: 22.12.2009); 26.729 (BO: 28.12.2011); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15) que extendió su vigencia hasta el 31.12.17. En consecuencia, al momento del dictado del decreto 509/07 -como pretende la actora que sean liquidados los tributos- las condiciones de emergencia cambiaria determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación, extendiéndose hasta finales del año 2017.

Que corresponde señalar, en segundo lugar, que el decreto 509/07, se dictó en ejercicio de las facultades conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por los incisos 1 y 2 del Artículo 99 de la CONSTITUCION NACIONAL, por los Artículos 11, apartado 2 y 12 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y por el art. 6º de la Ley de Emergencia Nº 25.561 con sus prórrogas –leyes 25.972 (BO: 17.12.04); 26.077 (BO: 10.01.06); 26.204 (BO: 20.12.06); 26.339 (BO: 04.01.08); 26.456 (B0: 16.12.08); 26.563 (B0: 22.12.09); 26.729(B0: 28.12.11); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15)- y en las leyes 26.217 (BO: 16.01.07) y 26.732 (BO: 28.12.11), la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, el Artículo 2º inciso d), apartado 5) del Decreto Nº 101 de fecha 16 de enero de 1985 y el Artículo 2º del Decreto Nº 645 de fecha 26 de

mayo de 2004, plexo normativo y demás leyes que fueron prorrogándose en la emergencia económica hasta el 31 de diciembre del año 2017, con un intervalo que duró hasta el dictado del decreto 793/18 el 4 de septiembre de 2018, ratificado por ley 27.467 del Congreso de La Nación con vigencia hasta finales del año 2020.

En tal sentido, durante un periodo de 15 años desde su creación y mediante sus sucesivas prórrogas existió una indubitable y clara voluntad del Congreso de gravar con derechos de exportación a las operaciones de este tipo, como sucedió con el dictado La Resolución 181/08 del M.E. y P. y el decreto 100/12.

Del mismo modo, el Congreso de la Nación, tanto en la ley 26.217 como en la 26.732, además de crear y prorrogar por cinco años el impuesto a la exportación que había creado, delegó en el PEN -por cada una de esas leyes- las facultades para establecer las alícuotas correspondientes (art. 6 de la ley 25.561 y art. 1 de las leyes mencionadas), así como ratificó y ordenó expresa y nominalmente la continuación en vigencia de las normas delegadas dictadas previamente por el PEN que fijaban las alícuotas de los derechos (art. 2 de ambas leyes, 26.217 y 26.732) en base precisamente a las normas delegantes mencionadas en primer término (arts. 6 de la ley 25.5.61 y arts. 1 de las leyes 26.217 y 26.732).

Las regulaciones legales del Congreso, especiales y específicas, se dispusieron además sin perjuicio del régimen general de delegación legislativa de la ley constitucional 26.122 (sancionada por el Congreso conforme la manda del art. 99 inc. 3 cuarto párrafo de la Constitución), vigente desde el 28.07.06 para todas las normas delegadas dictadas por el PEN -es decir previo al dictado del decreto 509/07 y cuyos fundamentales arts. 17 y 24 establecen la vigencia de las normas delegadas dictadas por el PEN desde su entrada en vigencia y hasta su ratificación o derogación por parte del Congreso. En caso de ratificación de la norma delegada por el Congreso, tal ratificación tiene efecto retroactivo y aún en el caso de su derogación, los efectos de tal acto derogatorio son prospectivos.

Que las exportaciones vinculadas al caso de autos, se encuentran gobernadas por la ley 21.453, con lo cual, su tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es el de la fecha de cierre de venta de las operaciones, esto es, el 23.02.12, conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley. La alícuota aplicada fue, para tal fecha, la del 32%, conforme La Resolución 181/08 del M.E. y P. y dentro del ámbito de la emergencia económica.

VII.- Que atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, corresponde en este punto dejar sentado que conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A., el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que no es factible extender -como lo solicita la parte actora- al presente caso la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trata de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, difieren sustancialmente de las que rodean el presente caso, en donde el Poder Legislativo ha declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), y previsto su intervención “a posteriori” del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122).

VIII.- En relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en el 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**”, en donde por mayoría se acordó lo siguiente: “*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede*

establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero". **IX.-** Que en relación a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales interactuaban en forma conjunta al declarar la "vigencia" de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y fundamentalmente, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo adecuado de control y aprobación "a posteriori" (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

Al respecto, tiene dicho la C.S.J.N. que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (Conforme doctrina de la Corte Suprema in re: "Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas"; "Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro"; "Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros"; entre muchos otros).

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

La C.S.J.N. tiene dicho que "Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad...". (CSJN, 1956/04/23: Grisolía, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es "aprobar" o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas "condicionadas" o "ad referendum" de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisa-mente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, y las Resoluciones del Ministerio de Economía dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y las mismas se

mantienen en tanto y en cuanto, el órgano delegante, que es el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

X.- Por último, cabe destacar que, las cuestiones planteadas en el presente caso, son análogas a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo Plenario comentado ut-supra, donde con fecha 26/04/2022, mediante 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**", por mayoría acordó fijar la siguiente doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683): "*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. …*".

XI.- Que en virtud de todo lo expuesto, los derechos de exportación fijados por la Resolución 181/08 del M.E. y P. y el Decreto 100/12, con sustento en la Emergencia Económica y demás argumentos expuestos precedentemente, resultan legítimamente exigibles y correctamente abonados al momento de documentarse la exportación a consumo 12057EC01008899F, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la Resolución RESOL-2024-250-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, en cuanto deniega la acción de repetición interpuesta por la actora.

XII.- En relación a las costas, considero que las mismas deben ser impuestas a la actora vencida en conformidad a lo dispuesto en el art. 1163 del C.A.

Que, por ello, **VOTO** por:

1.- Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora, con costas.

2.- Confirmar la Resolución **RESOL-2024-250-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**, dictada en las actuaciones administrativas SIGEA **17134- 1776 - 2017/31,** en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma **"COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A."**, con costas (Art. 1163 del CA).

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1.- Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora, con costas.

2.- Confirmar la Resolución RESOL-2024-250-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en las actuaciones administrativas SIGEA 17134- 1776 - 2017/31, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A.", con costas (Art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez, y Claudia Beatriz Sarquis (Vocal subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación) -conf. art. 52 del Reglamento de Procedimientos del TFN-, por encontrarse en uso de licencia el Dr. Soria.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.02.04 14:48:31 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.02.04 17:12:42 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.04 17:13:08 -03:00