República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-18733630-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 23 de Febrero de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2025-46376542- -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-2025-46376542- -APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que mediante RE-2025-46375362-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución Fallo N° 316, suscripta por el Sr. Administrador de la Aduana de San Lorenzo recaída en el marco del Expediente Electrónico 2022-02434487- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de U$S 3.478,20 vinculado al Permiso de Embarque ("PE") 17057EC01006060L 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. Entiende que la División Aduanera resolvió denegar las solicitudes de repetición apartándose del procedimiento establecido por el propio Código Aduanero ("CA"), utilizando fundamentos poco claros que tergiversaron la pretensión de la empresa. 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. Agrega que el debido proceso impone la adecuada tutela del derecho del administrado a ser oído, a ofrecer pruebas y a poder producirlas correspondientemente,

circunstancia que no ha sido tenida en cuenta en las actuaciones que se apelan. Señala que el fundamento de las acciones interpuestas en sede administrativa se mantiene en el presente recurso, y es la configuración de un enriquecimiento sin causa por parte de la administración. Hace mención de que dichos importes fueron improcedentes a toda luz, por haber sido calculados en base a una alícuota establecida mediante decreto, situación que, de acuerdo a los preceptos expuestos y las decisiones de la Corte Suprema ("CSJN") respecto de hechos de idéntica naturaleza, contraviene principios básicos de máxima jerarquía contemplados en la Constitución ("CN") entre otros, el principio tributario de legalidad o reserva de ley. Este principio implica que la imposición de tributos a los habitantes de la nación sólo puede efectuarse mediante la sanción formal de una Ley, a través del Poder Legislativo. Cita el fallo "Camaronera" y argumenta que la CSJN consideró que el actual art. 76 de la CN -posterior a la reforma- prohíbe la delegación legislativa, permitiéndola únicamente en casos de emergencia pública y en materia de administración, bajo ciertos requerimientos y condiciones, lo que a su vez resulta ratificado por el art. 99 inc. 3 del mismo texto legal, el cual prohíbe al Poder Ejecutivo ("PEN") emitir decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria. Añade que habiendo llegado la CSJN a la conclusión de que los Derechos de Exportación tienen indudable naturaleza tributaria, su imposición jamás podría ser realizada a través de un decreto del PEN ya que ello es contradictorio a los principios, derechos y garantías establecidos en la CN. Añade que nuestra CN 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. Plantea la Invalidez de las leyes 25.561 y 22.415 para dotar de legalidad a la resolución 11/02. 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". Realiza una síntesis de todo lo argumentado. Plantea la nulidad de las resoluciones como defensa de fondo. En cuanto a los intereses, refiere a los arts. 811 y 812 del C.A. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Mediante IF-2025-75624517-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas EX-2022-02434487- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una reseña de los antecedentes normativos. Preliminarmente menciona que la actora no optó correctamente por la vía procesal en relación con su pretensión, atento a que si lo que discute es la constitucionalidad o inconstitucionalidad del Decreto 133/2015, debió haber interpuesto demanda contenciosa ante la Justicia Federal tal como se le hizo saber en la resolución aduanera aquí cuestionada, y no ante un organismo administrativo como lo es el TFN en cuestiones en las que no tiene competencia. Indica que el planteo acerca de que la resolución aduanera carece de motivación y sobre la vulneración del debido proceso, resulta improcedente. Argumenta que la interpretación que efectúa la recurrente del fallo "Camaronera" es desacertada. Refiere a los artículos 664 y 755 del CA y cita 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. En subsidio, solicita se rechace la repetición atento que la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación cuya devolución reclama. Indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, 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.- El 17/11/2025 se elevan los autos a la Sala "F" y se los pasa a sentencia.

IV.- En primer lugar, corresponde tratar los agravios de la actora en cuanto a los planteos de inconsistencias de la resolución aduanera apelada y la solicitud de nulidad formulada. Del análisis de los antecedentes, no surge 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. Nótese, que la actora contó con la suficiente oportunidad para ofrecer y producir toda la prueba que evaluare pertinente a fin de ejercer su derecho de defensa. Asimismo, se observa que la resolución aduanera apelada en autos, fue dictada conforme lo establecido por el art. 7 de ley 19.549, contando con los requisitos esenciales del acto administrativo (dictada por autoridad competente, contiene objeto determinado o determinable, tiene finalidad pública, se encuentra debidamente motivada y fue dictada de acuerdo al procedimiento administrativo establecido por ley). En tal sentido, que los fundamentos del servicio aduanero en la resolución apelada no conformen los argumentos planteados por la actora, no convierten en nula a dicha resolución. En consecuencia, no corresponde hacer lugar a las nulidades planteadas por la recurrente, con costas.

V.- Sentado lo precedente, corresponde determinar si la resolución apelada en autos, en cuanto rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación interpuesta por la firma MOLINOS CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., es ajustada a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de U$S 3.478,20, que según refiere habría abonado en demasía, con relación al permiso de embarque (PE) 17057EC01006060L, los derechos de exportación establecidos por el decreto 133/15 que fijó, para esa PA, una alícuota del 27%.

Que, considero 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 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 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, 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.

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

Por ende, toda vez que el citado Decreto 133/15 no ha sido ratificado por el Congreso, la exigencia tributaria carece de validez constitucional en virtud de lo expresado en el Fallo "Camaronera Patagónica" y no puede ser exigible, correspondiendo hacer lugar a la devolución peticionada.

En relación a la moneda en que debe efectuarse la devolución, siendo pacifica la jurisprudencia al respecto, siguiendo los lineamientos del precedente de la C.S.J.N. "CENCOSUD" -("Cencosud SA - TF 29.535-A c/DGA", del 15/05/2014)-, corresponde reintegrar la misma moneda que la que abonó la firma.

Asimismo, el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde la petición administrativa de repetición y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), calculado según las tasas vigentes correspondientes a cada período, conforme a la reglamentación emitida al respecto.

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 anterior **VOTO POR**:

1. Revocar la resolución RESOL-2025-316-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas Expediente Electrónico 2022-02434487- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI.
2. Costas al Fisco.

Así lo voto.-

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse "brevitatis causae" a la descripción

realizada en el voto que antecede.

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 cuanto dispuso rechazar el pedido de repetición de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, en relación a la destinación involucrada 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. Horacio J. 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 de los votos que anteceden, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Titular de la Vocalía de la 17° Nominación), Pablo A. Garbarino (Vocal Titular de la Vocalía de la 16° Nominación) y Horacio Joaquín Segura (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18° Nominación).-

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.02.20 17:48:10 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: 2026.02.21 10:50:26 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: 2026.02.23 18:18:49 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: 2026.02.23 18:19:45 -03:00