República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-43413949-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Abril de 2026

Referencia: Sentencia; EX-2024-16819826- -APN-SGASAD#TFN; "COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación".-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Juan M. Soria, a fin de resolver en los autos caratulados **"COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación"**, expediente N° **EX-2024-16819826- -APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. González Palazzo dijo:

I.- Que mediante RE- 2024-16818904-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2023-528-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12542-4394-2020/1, mediante la cual no se hace lugar a la repetición vinculada a los Permisos de Embarque ("PE") 15 052 EC01 007839 T y 15 052 EC01 007986 W. La recurrente alega haber abonado en demasía la suma de U$S 546.448, en concepto de derechos de exportación fijados por la Resolución N° 181/2008. Hace una breve descripción de los antecedentes y de la actividad que desarrolla la empresa. Seguidamente fundamenta el recurso y argumenta que existen graves inconsistencia en la resolución recurrida. Entiende que la Aduana resolvió denegar la solicitud de repetición apartándose del procedimiento establecido por el propio Código Aduanero, utilizando fundamentos poco claros y disuasivos que tergiversaron lo estrictamente requerido por 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. Aclara que resolución apelada presenta deficiencias ostensibles en su motivación. Se explaya sobre el debido proceso. Cita el fallo “Camaronera” y los principios de legalidad y reserva en materia tributaria. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-48993339-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA N° 12542-4394-2020/1. 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. Procede a contestar el traslado. Rechaza el planteo de nulidad. Argumenta que la interpretación que efectúa la recurrente del fallo “Camaronera” es desacertada. Cita los artículos 664 y 755 del C.A. y jurisprudencia que hace a su derecho. Señala que el Tribunal Fiscal no tiene facultades para declarar la inconstitucionalidad, en virtud de lo establecido por el art. 1164 del C.A. Manifiesta que la actora no optó correctamente por la vía procesal en relación con su pretensión. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada, atento que la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación cuya devolución reclama. Indica que, en caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo “Cencosud” y los artículos 811 y 812 del C.A. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con costas a la actora.

III.- Que mediante IF-2025-126411326-APN-TFN #MEC, se elevan los autos a esta Sala “F” y se llaman a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA N° 12542-4394-2020/1 se inician en fecha 11/12/2020, con la solicitud de repetición interpuesta por la actora respecto de los tributos pagados en relación a los Permisos de Embarque N° 15 052 EC01 007839 T y 15 052 EC01 007986 W. A fs. 35, se tiene por presentada a la firma y no se hace lugar la prueba informativa y pericial ofrecida. Posteriormente, se agregan *prints* de pantalla de carga/edición de expedientes, resumen de devolución cargada y del Sistema Informático Malvina. Se expiden a fs. 44 la Sección Económica y Financiera mediante Nota N° 43/2023 y a fs. 45 la Sección Inspección Simultánea mediante el Informe N° 183/2023. Finalmente, a fs. 50/51, con fecha 21/12/2023, se dicta la Resolución N° RESOL-2023-528-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, por la cual se rechaza la repetición solicitada.

V.- Que, en primer lugar, corresponde expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la actora.

Al respecto, examinada la tramitación en instancia administrativa, considero que no se constata en el sumario vicio o error de tal magnitud que amerite la tacha de nulidad por causar a la agraviada indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia. Por lo cual, atento a la posibilidad de la recurrente de ofrecer y producir –en esta instancia jurisdiccional– prueba con toda amplitud y desplegar las

defensas que estime correspondientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables.

Por ello, corresponde rechazar el pedido de nulidad efectuado, máxime considerando que la Corte Suprema sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (Fallos, 205-549, 247-52 consid. 1º, 267-393 consid. 12 y otros) porque de este modo se satisface la exigencia de la defensa en juicio "*ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (Conf. Fallos, 205-549, consid. 5º y sus citas). Sin costas.

VI.- Sentado lo anterior, corresponde resolver en autos si la Resolución N° RESOL-2023-528-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, en cuanto rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación formulada por la firma COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A., se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma que, según refiere, considera indebidamente abonada con relación a los Permisos de Embarque N° 15 052 EC01 007839 T y 15 052 EC01 007986 W.

Mediante dichas operaciones, la firma documentó la exportación de la mercadería ubicada en la P.A. 2304.00.10.100B *"Harina de tortas (Ley 21.453) Harina y -pellets- TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCION DEL ACEITE DE SOJA (SOYA), INCLUSO MOLIDOS O EN -PELLETS-"*, abonando los derechos de exportación establecidos por la Resolución N° 181/2008 (BO: 21/07/08) que fijó una alícuota del 32% para la P.A. en trato.

En estos términos, la actora cuestiona la validez de la Resolución N° 181/2008, remitiéndose a los fundamentos esgrimidos en el precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), y sostiene que la única normativa que tuvo refrenda legislativa, en los parámetros asentados por el Máximo Tribunal en el antecedente citado, fue el Decreto N° 509/2007.

Al respecto, cabe precisar que, a los fines de determinar el tratamiento tributario y la alícuota aplicable a la exportación objeto de autos, debe considerarse la fecha de cierre de venta al exterior consignada en los PE, que en el caso resulta ser el 26/10/2015 para ambos (conf. artículos 728 y 729 del Código Aduanero y artículo 6 de la Ley N° 21.453).

En segundo lugar, se destaca que, en su recurso de apelación, la actora reconoce la validez de la alícuota del 24% fijada mediante el Decreto N° 509/2007 (BO: 23/05/2007) para la mercadería en trato.

Ahora bien, posteriormente, dicha alícuota fue elevada al 32% mediante la Resolución N° 368/2007 (BO: 09/11/2007).

Luego se pretendió implementar las llamadas alícuotas móviles, mediante el dictado de las Resoluciones (MEyP) N° 125/2008 (BO: 12/03/2008) y 64/2008 (BO: 02/06/2008).

Más tarde, se dictó la Resolución N° 181/2008 (BO: 21/07/2008), que reestableció la alícuota del 32%

para la P.A. objeto de autos.

En este escenario, la actora cuestiona y solicita la devolución de la diferencia porcentual de 8 puntos, resultante de la aplicación de lo normado por la Resolución N° 181/2008 en lugar de lo previsto en el Decreto N° 509/2007.

VII.- Así las cosas, cabe señalar que la cuestión aquí debatida ha sido resuelta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), donde se fijaron los lineamientos que deben aplicarse en materia de delegación legislativa para la creación de derechos de exportación. En dicho precedente, el Máximo Tribunal sostuvo que la ausencia de una clara política legislativa y de una base de delegación suficiente –en particular, la falta de determinación de alícuotas máximas y mínimas– conllevan a que el Poder Ejecutivo –por vía de delegación en un ministerio– irrumpa en una materia que se encuentra reservada exclusivamente al Congreso de la Nación, en virtud de las facultades acordadas en la Carta Magna, invalidando de este modo la alícuota establecida mediante el actuar injustificado.

Así, si bien en el precedente referido se declaraba la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de dos resoluciones dictadas por el Ministerio de Economía, particularmente las Resoluciones N° 11/2002 y 150/2002, lo que aquí concierne es que el Máximo Tribunal entendió que dichas resoluciones eran violatorias de los artículos 76 y 99, inciso 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 contenida en la Resolución N° 11/2002 –legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994–, la Corte consideró inadmisible la normativa reseñada durante el período en que la misma no contó con la ratificación del Congreso de la Nación, pero la reconoció como válida *a posteriori* de la convalidación efectuada mediante la Ley N° 25.645, por cuanto entendió que 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 Constitución Nacional. En definitiva, la Corte Suprema invalidó parcialmente –y hacia el pasado– la norma ministerial por considerarla carente de respaldo legal, reconociéndole efectos recién desde la existencia de la aprobación legislativa –y hacia el futuro–.

Por el contrario, en la especie no se ha individualizado ninguna ley formal que contenga una decisión aprobatoria expresa y, de tal modo, transparente una voluntad legislativa clara y explícita que pueda ser entendida como un aval de la alícuota fijada en la resolución aquí cuestionada.

Por lo expuesto, teniendo en consideración que la Resolución N° 181/2008 modificó el elemento cuantitativo del tributo –parte estructural del impuesto– y que la misma no fue convalidada por el Congreso de la Nación, corresponde declarar la invalidez de la exigencia tributaria realizada en base a dicha norma, conforme lo resuelto por la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica", y hacer lugar a la devolución de la diferencia equivalente a 8 puntos porcentuales reclamada por la actora.

A mayor abundamiento, cabe señalar que en idéntico sentido se ha expedido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en casos similares al de autos (conf. Sala IV en autos “MOLINO CAÑUELAS SACIFIA (TF 56397479-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, expte. N° 36809/2023, sentencia del 03/10/2023 y “FINNING ARGENTINA SA C/ EN - M HACIENDA - AFIP - DGA S/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”, expte. N° 86501/2018 de fecha 17/05/2022; Sala II en autos “COMPAÑÍA DE GRANOS SA (TF 16791058-A) c/DGA s/ RECURSO DIRECTO”, expte. N° 3598/2025, sentencia del 19/06/2025; Sala III en autos “BUNGE ARGENTINA SA (TF 13600615-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, expte. N° 3742/2025, sentencia del 17/07/2025; Sala V en autos “BUNGE ARGENTINA SA (TF 87875798-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, expte. N° 45172/2025, sentencia del 05/03/2026; entre otros).

Por todo lo expuesto, corresponde revocar la Resolución N° RESOL-2023-528-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI y hacer lugar a la devolución de la suma abonada en demasía por la actora en relación a las Destinaciones N° 15 052 EC01 007839 T y 15 052 EC01 007986 W.

VIII.- Sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de efectuarse la devolución y conforme las pautas resultantes del fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos C.1242.XLIX.REX “Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA”, sentencia del 15/05/2014, cabe señalar que, según surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admite fueron abonados en pesos argentinos, razón por la cual la devolución debe efectuarse en dicha moneda nacional y por el mismo importe nominal en que fue realizado el ingreso indebido.

En efecto, el art. 809 del Código Aduanero –que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente– establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos" (el subrayado no corresponde al original). En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares (conf. Considerando 8º, CSJN, en autos "Cencosud”).

Así, no habiendo la actora aportado argumentos novedosos ni fundamentos idóneos que justifiquen apartarse de dicha doctrina, corresponde su aplicación al caso.

IX.- En relación a los intereses, teniendo presente la fecha de interposición del recurso de repetición en sede administrativa, corresponde la aplicación de lo establecido en los artículos 811 y 812 del Código Aduanero conforme las tasas de interés vigentes en cada período devengado, fijadas en la reglamentación emitida al respecto.

X.- En cuanto a las costas, corresponde imponerlas conforme los respectivos vencimientos, por no existir

mérito para apartarse del principio general de la derrota (arts. 68 C.P.C.C.N. y 1163 C.A.).

A tal efecto, considerando el importe cuestionado por la recurrente en el F4 –expresado en dólares estadounidenses–, que determinó la base de cálculo de la tasa de actuación en esta instancia y evidencia la entidad económica de su pretensión, y el monto por el cual se admite la devolución –en pesos conforme la doctrina del precedente "Cencosud" que data del 15/05/2014–, las costas del proceso se distribuyen en un 99% a cargo de la actora y en un 1% a cargo del Fisco.

Por las razones expuestas **VOTO POR:**

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

2.- Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la actora, revocando la Resolución N° RESOL-2023-528-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA N° 12542-4394-2020/1, y ordenando la devolución de los importes abonados en demasía, conforme lo dispuesto en los Considerandos VIII y IX.

3.- Costas conforme los respectivos vencimientos (arts. 68 C.P.C.C.N. y 1163 C.A.), las que se encuentran en un 99% a cargo de la actora y en un 1% a cargo del 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 en el voto que antecede.

II.- Que, en primer término, adhiero a lo decidido a lo decidido en el Pto. 1 del referido voto.

III.- 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).

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. Soria dijo:

Sin perjuicio de mi posición en estos casos, por el modo en que se resuelve, a los fines de obtener mayoría y dictar sentencia, adhiero al voto del Dr. Garbarino. Así lo voto.-

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

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

2.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

3.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo, Pablo A. Garbarino y Juan Manuel Soria.

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.04.29 11:07:39 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 Juan Manuel Soria
Date: 2026.04.29 16:49:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2026.04.29 20:36:06 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.29 20:36:35 -03:00