República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-50889646-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-14088455- COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación), Pablo A. Garbarino y Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 17a. Nominación), para resolver en los autos caratulados **"COMPAÑIA ARGENTINA DE GRANOS S.A. c/DGA s/recurso de apelación"**, expediente **EX-2025-14088455- -APN-SGASAD#TFN**;

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2025-140827094-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe, e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2025-913-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones EX-2023-00504177- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI. (SIGEA 17134-2498-2021), mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de USD 12.487,50- en relación al permiso de embarque N° 16057EC01009184U con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 133/2015-. Afirma que abonó los derechos de exportación sobre la base de la alícuota fijada por el Poder Ejecutivo Nacional que no respeta el principio de legalidad y reserva en materia tributaria, lesionado gravemente su derecho de propiedad y libre ejercicio de la industria lícita, configurándose así un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco Nacional. Cita jurisprudencia en apoyo de sus dichos. Plantea la nulidad de la resolución apelada con fundamento en su insuficiente motivación y vulneración del debido proceso, al no haberse hecho lugar a las pruebas ofrecidas en la instancia aduanera. Cita doctrina y jurisprudencia. Aduce que la Aduana se encontraba facultada para examinar las cuestiones planteadas -cita las normas que la habilitarían- como para resolver a su favor el reclamo de repetición, por estar fundado en jurisprudencia de la Corte Suprema. Refiere a la doctrina legal sentada en el fallo "Camaronera", el que considera aplicable al caso en trato. Indica que los derechos de exportación son tributos, por lo que resulta aplicable el principio de legalidad y reserva, de lo que deriva la imposibilidad del Poder Ejecutivo Nacional de dictar regulaciones tendientes a crear o modificar los mismos. Afirma que es doctrina de la CSJN que el PEN pueda excepcionalmente regular ciertos pormenores relativos a los tributos, lo que sólo podría configurarse en el caso en que el Poder Legislativo Nacional hubiese establecido previamente una política de actuación, delimitando los términos mínimos y máximos entre los cuales podrá oscilar la intervención del PEN, lo que no ha ocurrido en el caso. Sostiene que ello tampoco se verifica en el caso del artículo 755 del Código Aduanero, que se encuentra apartado del ordenamiento jurídico vigente. Agrega que nada impide –según tiene dicho la CSJN- que se le otorgue legalidad a un decreto o resolución en materia tributaria que resulta

ilegítimo, mediante su aprobación por una ley formal del poder legislativo, no obstante lo cual tal jerarquía solo puede ser efectiva a partir de la entrada en vigencia de la ley, resultando por ende nulos desde su creación hasta su convalidación por parte del Poder Legislativo. Expone que el Decreto 133/15 no fue objeto de una delegación ni fue ratificado por una ley formal –como sí ocurrió con el Decreto 509/07-, por lo que las alícuotas allí establecidas devienen ilegítimas por apartarse del principio de legalidad y reserva en materia de tributaria, conforme la doctrina de la CSJN. Cita jurisprudencia en apoyo de sus dichos. En subsidio, refiere a la tasa de interés aplicable, la que sostiene debe mantener indemne el patrimonio del acreedor, para compensar la falta de utilización del capital. Agrega que, asimismo, corresponde se aplique el tipo de cambio vigente al momento de la devolución. Hace reserva de caso federal y solicita se haga lugar a la acción de repetición, ordenando la devolución de los importes reclamados, con costas.

II.- Que mediante IF-2026-30006009-APN-DTD#JGM, se presenta el representante fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. En primer lugar y luego de efectuar una negativa genérica, manifiesta que el planteo de nulidad de la actora resulta inadmisible, ya que conforme surge de las actuaciones, se cumplieron con todos los deberes y principios procesales aplicables a la materia. Con respecto al fondo, aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo “Camaronera” es desacertada. Alega que la Corte sostiene la validez del artículo 755 del C.A., de la misma manera que dicta un fallo en el que fija las pautas de la delegación legislativa reglamentaria (artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional) para el caso de los derechos de exportación. Advierte que es abundante la jurisprudencia donde la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que concluye que la delegación efectuada a favor del Poder Ejecutivo es legítima y con arreglo al artículo 755 del Código Aduanero. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Asevera que el legislador previó dotar a la administración de tales facultades y funciones al dictar el C.A. precisamente para que las mismas sean ejercidas. Explica que dicha delegación encuentra sustento en las cambiantes circunstancias de la economía que ameritan la adopción de medidas rápidas. Invoca la doctrina emanada del fallo dictado por este tribunal en la causa “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA c/DGA s/recurso de apelación” Expte. N.° EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN. Solicita que se declare la aplicación del fallo “Cencosud S.A.” y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Mediante PV-2026-32659935-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y por acompañadas las actuaciones administrativas correspondientes a la causa. Luego, se elevan los autos a esta Sala “F” y quedan en estado de dictar sentencia.

IV.- Que las actuaciones EX-2023-00504177- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI. (SIGEA 17134-2498-2021) inician con el pedido de repetición de derechos de exportación por la firma Cia Arg. de Granos S.A. abonados en exceso, con relación al permiso de embarque (“PE”) 16057EC01009184U. Posteriormente, se detalla el pago y se emite informe técnico. Acto seguido, se provee la respectiva solicitud de repetición efectuada por la exportadora. Finalmente, se dicta la RESOL-2025-913-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, aquí apelada.

V.- Que en primer lugar corresponde tratar la nulidad de la resolución apelada opuesta por la actora, con fundamento en su insuficiente motivación y vulneración del debido proceso, al no haberse hecho lugar a las pruebas ofrecidas en la instancia aduanera.

En tal sentido cabe precisar que no se advierte cuál es el agravio concreto invocado por la recurrente, ya que de la lectura de la misma se observa que en ella se expresan los motivos por los cuales se fundamenta el rechazo de la devolución intentada por la actora, los que –si bien pueden o no compartirse- no tornan a la resolución aquí apelada en carente de fundamentación.

Por su parte, en relación a la vulneración del debido proceso por haberse rechazado las pruebas ofrecidas en la instancia aduanera cabe señalar que, dada la posibilidad que tienen las partes, en esta instancia, de ofrecer y producir prueba con toda amplitud, oponer defensas que hagan a su derecho y exponer todos los argumentos que estime convenientes, sin restricción alguna, las posibles nulidades se tornan relativas y subsanables. En tal sentido, cabe hace notar que, en esta

instancia, la recurrente no ofreció prueba alguna, a pesar de haber tenido la posibilidad de hacerlo.

Que ello así, corresponde rechazar el planteo efectuado por la actora en este sentido, ya que el vicio alegado no le causa indefensión o gravamen que no puede ser subsanado mediante la intervención de este Tribunal. Resulta así de aplicación al caso la doctrina de la CSJN, que sostiene que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en el procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa jurisdiccional posterior (entre otros, Fallos: 205-549 y 267-393).

VI.- Sentado ello, corresponde resolver en autos si la resolución apelada -RESOL-2025-913-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI-, en cuanto rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación interpuesta por la firma COMPAÑÍA ARGENTINA DE GRANOS S.A., se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de u$s12.487,50.- que según refiere habría abonado en demasía con relación al permiso de embarque (PE) 16057EC01009184U. Mediante tal PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 1507.10.00.100Q –A granel (Ley 21.453) Aceite en bruto, incluso desgomado ACEITE DE SOJS (SOYA) Y SUS FRACCIONES, INCLUSO REFINADO, PERO SIN MODIFICAR QUIMICAMENTE abonando los derechos de exportación establecidos por el decreto 133/15 que fijó, para esa PA, una alícuota del 27% (Ver art. 1 y Anexo I del referido decreto).

De modo liminar, cabe precisar que las exportaciones 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 alícuota vigente a la fecha de cierre de venta -**19.09.16** para el PE de autos- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley.

La actora manifiesta que la única normativa que tuvo refrenda legislativa -y sería por ende constitucional- fue el decreto 509/07 (BO: 23.05.07), que según refiere estableció una alícuota del 24% para la PA objeto de autos (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto).

VI.1.- Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con posterioridad al decreto 509/07 se dictó la resolución 368/07 (BO: 09.11.07), que estableció para la PA de autos una alícuota de derechos de exportación del 32%. Posteriormente, se pretendió implementar las llamadas alícuotas móviles –mediante el dictado de la resolución (MEyP) 125/08 (BO: 12.03.08)-, y luego variables –mediante el dictado de la resolución (MEyP) 64/08 (BO: 02.06.08)-. Más tarde, se dictó la resolución 181/08 (BO: 21.07.08), mediante la cual se restableció para la PA de autos la alícuota de derechos de exportación del 32% que había sido establecida por la mencionada resolución 368/07.

Sobre la validez constitucional del iter normativo descripto precedentemente, conforme la jurisprudencia de la Corte Suprema en “Camaronera Patagónica”, me he expedido en la causa “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación” EX-2020-56397479-APN-SGASAD#TFN resuelta de modo unánime por la Sala E (ver https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wpcontent/uploads/2023/07/EX-2020-56397479-APN- SGASAD-TFN.pdf), a cuyos fundamentos remito y los cuales se consideran integrando la presente sentencia.

En lo que aquí interesa, tal decisorio ratifica que la resolución (MEyP) 368/07 (BO: 09.11.07) –posterior al decreto 509/07 (BO: 23.05.07)- posee una validez constitucional que se remonta al **16.01.08**, oportunidad en la cual fue inequívocamente ratificada por la ley 26.351, en cuanto tuvo como fin asegurar la recaudación del aumento de alícuotas dispuesto por la mencionada resolución (ver puntos **VI.2., VI.3.** y **VI.4.** del citado fallo).

Dicha vigencia y validez legal de la alícuota del 32% establecida por la resolución MEyP 368/07 fue ininterrumpida, salvo en el periodo en que se implementaron las llamadas alícuotas móviles (resoluciones -MEyP- 125/08 y 64/08, de reconocido rechazo legislativo), siendo reestablecidas por la resolución 181/08; esto último como consecuencia del dictado del decreto 1176/08 (BO: 21.07.08), que cristalizó la voluntad del Congreso de rechazar la resolución 125/08 para retornar al régimen de alícuotas previo.

En conclusión, la alícuota del 32% establecida por la resolución 368/07 para la mercadería ubicada en la PA de autos posee validez constitucional y legal desde el **16.01.08** y hasta el **17.12.15 (salvo el período de alícuotas móviles de la resolución 125/08), fecha la última** en la cual el decreto 133/15 fijó una alícuota del 27%, reduciendo la del 32%.

Cabe **destacar** que por los fundamentos expuestos en el referido precedente de la Sala E "MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A." EX -2020-56397479-APN-SGASAD#TFN **las resoluciones 368/07 y 181/08, como la alícuota del 32% son constitucionalmente válidas, en tanto cumplieron con el test de constitucionalidad fijado por la Corte Suprema en el precedente "Camaronera Patagónica" del 15.04.14**. (v. https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/ wpcontent/uploads /2023/07/ EX-2020-56397479 APN-SGASAD-TFN.pdf*)*

VI.2.- Dicho lo anterior, el decreto 133/15 -impugnado en estos autos- **redujo** la alícuota establecida para la PA de autos **del 32%** (constitucionalmente válida conforme los fundamentos expuestos *supra*, al haber sido fijada por las resoluciones 368/07 y 181/08) **al 27%** -alícuota efectivamente abonada por la actora-. Siendo ello así no se advierte en el caso ninguna afectación al derecho de propiedad de la actora.

Por el contrario, para que se vea afectado dicho derecho -por violación al principio de legalidad en materia tributaria- se requiere una incidencia *lesiva* del Poder Ejecutivo sobre tal derecho. En el caso tenemos una alícuota constitucional y legal previa -del 32%- que, con la resolución impugnada, fue reducida por el PEN al 27%, *beneficiando* así a la actora que vio disminuida su carga tributaria de aquella que legalmente percibía el Poder Ejecutivo.

La intervención del Congreso para modificar alícuotas de derechos de exportación no resulta ineludiblemente exigible -en general y respetando siempre el principio de igualdad- cuando tal modificación -o el de otro elemento esencial del tributo- no incide o lesiona el derecho de propiedad de los contribuyentes afectados por tal modificación. Es lo que sucede en este caso, donde el Poder Ejecutivo -unilateralmente- **redujo** la alícuota y la carga tributaria consecuente que el contribuyente pagaba. En el caso, el derecho de propiedad del contribuyente, por efecto de la reducción de alícuotas legales, pasó a gozar de una mayor plenitud, expandiéndose respecto de la alivió su carga fiscal con el dictado del decreto 133/15. En consecuencia, corresponde rechazar los agravios expuestos por la actora respecto de la denegatoria de la repetición que intentó -por ser defectuoso su planteo jurídico- y confirmar la resolución apelada.

VII.- *Costas*: En relación a las costas, y atento fundarse en jurisprudencia del tribunal que ya es conocida por las partes, se imponen a la actora (art. 1163 del CA).

Por todo lo anterior **VOTO POR:**

1.- Confirmar la RESOL-2025-913-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones EX-2023-00504177- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI. (SIGEA 17134-2498-2021).

2.- Imponer las costas a la actora.

El Dr. Pablo 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 la especie, en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con fundado 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.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Garbarino.

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

1.- Confirmar la RESOL-2025-913-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones EX-2023-00504177- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI. (SIGEA 17134-2498-2021).

2.- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 17a. Nominación).

Digitally signed by Pablo Adrian Garbarino
Date: 2026.05.21 10:32:54 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 Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2026.05.21 11:01:20 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.05.21 13:31:29 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.21 13:32:08 -03:00