República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-95608249-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA SALA "E";EX-2025-66549933- -APN-SGASAD#TFN - MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria, y con la Presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2025-66549933- -APN-SGASAD#TFN - MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.:**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 19.06.25, mediante el RE-2025-66549011-APN-SGASAD#TFN, la firma “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.” interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2025-458-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de San Lorenzo, recaída en la Actuación SIGEA N° 17134-2521-2021 y EX-2023-00494639-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, por la cual resuelve no hacer lugar a la devolución de la suma de USD 4.954,44, abonada en concepto de derechos de exportación establecidos por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 133/2015 en relación al PE Nº 16057EC01010676S, oficializado el 17.11.16 y con fecha de cierre de venta según ley 21.453 el 01.11.16. 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 del Decreto 133/2015 son carentes de toda legalidad por haber sido establecidos mediante un decreto 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 **configuró** 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 la resolución objeto del presente, en orden a su insuficiente motivación y vulneración del debido proceso, por haberse rechazado 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 la acción de repetición interpuesta, ordenando la devolución de la suma reclamada.

II.- El 10.09.25, mediante el IF-2025-100752104-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Hace la negativa genérica de rigor y efectúa una breve reseña de los hechos. En primer término, manifiesta que la resolución aduanera se dictó con sustento en los hechos, antecedentes y el derecho allí analizado, expresando allí las razones que llevaron a su formulación. Afirma que la recurrente ha podido ante esta instancia argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que considere oportunas, y ofrecer prueba respecto de los hechos que considere controvertidos. En cuanto al planteo de declaración de nulidad, considera que el interesado debe demostrar el perjuicio concreto que le ha inferido el vicio que invoca, puesto que no puede declararse la nulidad del acto por la simple presencia de un vicio o de una violación si no existe un perjuicio. Respecto a la cuestión de fondo, analiza el precedente de la C.S.J.N. en "Camaronera Patagónica S.A." y resalta que la interpretación que efectúa la recurrente resulta desacertada y no recepta el análisis completo de dicha sentencia ni el sentido que quiso darle el Más Alto Tribunal. En ese sentido, expone que el criterio sentado en "Camaronera" no resulta aplicable a la presente causa en tanto la Resolución 11/2002 de fecha 05/03/2002 (sobre la que versa dicho precedente) fue dictada con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 26.122 (27/07/2006), mientras que el Decreto 133/2015 fue dictado con posterioridad a la misma. Cita el fallo "Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ DGA s/ Recurso de Apelación" Expte. 38.422-A y hace propios los argumentos elaborados por el Dr. Juan Manuel Soria y transcribe las partes relevantes. Explica que, en consonancia con los arts. 17 y 24 de la Ley 26.122, el decreto bajo análisis tiene plena vigencia desde su publicación en el BO en tanto no sea expresamente derogado o rechazado por el Congreso. Subraya que el Decreto N° 133/2015 se dictó en función de lo previsto en la Ley 22.415, en uso de las facultades conferidas por los Decretos N° 2752/1991, 2275/1994 y sus modificatorios, y el Decreto Nº 509/2007 (ratificado por el Congreso de la Nación). Afirma que, en virtud de todo ello, el Decreto en cuestión se mantiene vigente y los derechos de exportación vinculados al mismo son absolutamente legales. Por otra parte, cita jurisprudencia que respalda la legitimidad de la delegación efectuada a favor del Poder Ejecutivo, en la que se reconoce la validez del artículo 755 del C.A. Agrega que debe tenerse presente que el artículo 755 de la Ley 22.415 ha sido incluido en el Digesto Jurídico Argentino, aprobado por la Ley 26.939, ratificándose la delegación impropia del Congreso al Poder Ejecutivo Nacional para fijar y/o modificar los derechos de exportación. Hace referencia a la limitación del artículo 1.164 del C.A. en relación a la facultad de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de normas. En subsidio, destaca que la actora no logró demostrar de modo suficiente no haber trasladado el costo de los derechos de exportación que reclama, por lo que considera que si el pago del tributo no ha causado un menoscabo patrimonial a quien lo realizó, por haber trasladado su carga a terceros, carece de interés legítimo para accionar en la justicia. Por último, expresa que, en el caso de que se haga lugar a la repetición, se aplique el criterio establecido por nuestra Corte Suprema en la causa "Cencosud SA" y los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- El 15.09.25 la demandada, informa que, con la contestación del traslado, acompaña las actuaciones administrativas SIGEA Nº 17134-2521-2021 y EX-2023-00494639 -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI. Con fecha 25.09.26 se rechaza la producción de prueba contable por improcedente y se elevan los autos a esta Sala "E", el 28.09.26 se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas se inician el 14.03.23 con la presentación efectuada por la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., mediante la cual solicita la devolución de la suma de USD 4.954,44,

abonada en concepto de derechos de exportación correspondientes al PE Nº 16057EC01010676S, oficializado el 17.11.16, cuya fecha de cierre de venta, conforme a la Ley 21.453, fue el 01.11.16. Fundamenta su petición en la ilegitimidad del Decreto 133/2015 y acompaña la documentación correspondiente a la operación involucrada.

Que obra agregado el permiso de embarque Nº 16057EC01010676S y demás documentación relativa a la operación. Asimismo, obra informe del servicio aduanero del que surge que los derechos de exportación fueron liquidados y abonados de conformidad con la normativa vigente al momento de la registración de la destinación.

Que el 14.04.25 se rechaza la producción de la prueba pericial contable ofrecida por la firma. Contra dicha decisión, la interesada interpone recurso de revocatoria, el que es rechazado con fecha 30.04.25.

Que, finalmente, se dicta la Resolución RESOL-2025-458-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, por la cual se resuelve no hacer lugar a la solicitud de devolución formulada por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., acto que constituye el objeto del recurso de apelación interpuesto ante este Tribunal.

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° 458 (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.

En cuanto a las presuntas inconsistencias e irregularidades respecto a la fundamentación de la resolución aduanera, debe señalarse que la Resolución N° **RESOL-2025-458-E-ARCA-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.- Que corresponde ahora expedirse respecto de la cuestión de fondo planteada en autos.

Que la presente causa se origina en la solicitud de repetición formulada por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. respecto de los derechos de exportación abonados en relación con el permiso de embarque Nº 16057EC01010676S, oficializado el 17.11.16, con fecha de cierre de venta, conforme a la Ley 21.453, el 01.11.16.

Que la mercadería involucrada fue documentada por la posición arancelaria 1507.10.00.100Q, correspondiente a aceite de soja en bruto, a granel.

Que, conforme surge de las actuaciones administrativas, la actora abonó derechos de exportación aplicando la alícuota del 27% prevista por el Decreto 133/2015 para la posición arancelaria involucrada.

Que la recurrente sostiene que dicha alícuota carece de sustento legal y que correspondía aplicar la alícuota del

24% prevista por el Decreto 509/2007, por lo que solicita la repetición de la diferencia del 3% ingresada en concepto de derechos de exportación, que asciende a la suma de USD 4.954,44.

VII.- Que el Decreto N° 133/2015 fue dictado por el Poder Ejecutivo Nacional en uso de las facultades conferidas por el artículo 99, inciso 1, de la Constitución Nacional y por el artículo 755 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias.

Que, mediante dicha norma, se fijó en la alícuota del cero por ciento (0%) el derecho de exportación de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de los Capítulos 1 a 24 de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (NCM), con excepción de aquellas detalladas en el Anexo I del decreto, a las que resultaban aplicables las alícuotas allí establecidas.

Que el artículo 755 del Código Aduanero faculta al Poder Ejecutivo Nacional, en las condiciones allí previstas, a gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con ese tributo, a desgravar la que estuviere gravada y a modificar el derecho de exportación establecido.

Que, en consecuencia, el análisis de la cuestión planteada debe efectuarse teniendo en consideración las facultades conferidas al Poder Ejecutivo Nacional por el citado artículo 755 del Código Aduanero, la normativa vigente al momento de los hechos y las limitaciones que, respecto del control de constitucionalidad, establece el artículo 1164 del mismo cuerpo legal.

VIII.- Que la Ley 26.122 regula el trámite y los alcances de la intervención del Congreso respecto de los decretos de delegación legislativa, estableciendo en su artículo 17 que éstos tienen plena vigencia de conformidad con lo establecido en el artículo 2° del Código Civil —vigente al momento de su sanción—, y en su artículo 24 que el rechazo por ambas Cámaras del Congreso implica su derogación, quedando a salvo los derechos adquiridos durante su vigencia.

Que, por otra parte, el artículo 1164 del Código Aduanero dispone que la sentencia del Tribunal Fiscal no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal.

Que la recurrente sustenta su pretensión, principalmente, en la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, sentencia del 15.04.14. Sin embargo, dicho precedente tuvo por objeto la Resolución ME 11/2002, dictada en un contexto normativo distinto del que corresponde examinar en estos autos, por lo que sus conclusiones no pueden trasladarse sin más al Decreto 133/2015.

Que, asimismo, con fecha 26.04.22 este Tribunal Fiscal, reunido en pleno en la causa EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN, caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/recurso de apelación”, mediante el Acuerdo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN, fijó por mayoría la siguiente doctrina legal:

“ARTÍCULO 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.

ARTÍCULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

ARTÍCULO 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".

Que, si bien el artículo 3° de dicho Acuerdo Plenario se refiere específicamente al Decreto 793/2018, la doctrina legal establecida en su artículo 2° reviste carácter general respecto de la facultad del Poder Ejecutivo Nacional para establecer derechos de exportación con fundamento en el artículo 755 del Código Aduanero.

Que, conforme a lo dispuesto por el artículo 151 de la Ley 11.683, la doctrina legal fijada por el Tribunal Fiscal en acuerdo plenario resulta de aplicación obligatoria mientras no sea modificada por un nuevo acuerdo plenario, por una norma legal o por jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En consecuencia, encontrándose vigente al momento de los hechos el Decreto 133/2015 y resultando aplicable la doctrina legal establecida por este Tribunal respecto de las facultades conferidas al Poder Ejecutivo Nacional por el artículo 755 del Código Aduanero, corresponde desestimar el planteo formulado por la recurrente en cuanto pretende sustentar la repetición reclamada en la invalidez constitucional de los derechos de exportación establecidos por dicho decreto.

IX.- Que no obsta a lo expuesto el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria invocado por la recurrente, pues la cuestión relativa a las facultades conferidas al Poder Ejecutivo Nacional por el artículo 755 del Código Aduanero ha sido expresamente resuelta por este Tribunal Fiscal mediante la doctrina legal fijada en el Acuerdo Plenario de fecha 26.04.22, citado precedentemente.

Que, en efecto, conforme surge del artículo 2° de dicho Acuerdo Plenario, "El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero".

Que dicha doctrina legal resulta obligatoria para las Salas de este Tribunal en los términos del artículo 151 de la Ley 11.683 y no se advierte que, respecto de la cuestión aquí examinada, haya sido dejada sin efecto por alguna de las vías previstas en dicha disposición.

Que, por otra parte, la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Camaronera Patagónica S.A." no conduce a una solución distinta en el presente caso. Ello así, por cuanto -como se señaló precedentemente- aquel pronunciamiento versó sobre la Resolución ME 11/2002 y fue dictado respecto de un marco normativo diferente, mientras que la cuestión aquí sometida a decisión se refiere al Decreto 133/2015 y debe resolverse teniendo especialmente en consideración la doctrina legal posteriormente fijada por este Tribunal en el citado Acuerdo Plenario.

En tales condiciones, y teniendo en cuenta asimismo la limitación establecida por el artículo 1164 del Código Aduanero, no corresponde hacer lugar al planteo de la recurrente dirigido a obtener la repetición de los derechos de exportación abonados por aplicación del Decreto 133/2015 sobre la base de la invalidez constitucional que le atribuye.

X.- Que, por todo lo expuesto, corresponde concluir que la pretensión de la recurrente no puede prosperar, toda vez que los derechos de exportación cuya repetición solicita fueron abonados por aplicación del Decreto 133/2015, vigente al 01.11.16, fecha de cierre de venta conforme a la Ley 21.453, y que la facultad del Poder Ejecutivo Nacional para establecer derechos de exportación con fundamento en el artículo 755 del Código

Aduanero encuentra sustento en la doctrina legal fijada por este Tribunal en el Acuerdo Plenario de fecha 26.04.22, conforme fuera desarrollado en los considerandos precedentes.

Que, en consecuencia, corresponde rechazar la repetición solicitada por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. respecto de la suma de USD 4.954,44 y confirmar la Resolución RESOL-2025-458-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI.

Que la solución que se propicia torna inoficioso el tratamiento del planteo subsidiario formulado por la representación fiscal respecto del eventual traslado de la carga tributaria a terceros, así como de las cuestiones relativas a la moneda y accesorios de una eventual repetición.

XI.- Que, en virtud de las consideraciones expuestas, corresponde confirmar la Resolución RESOL-2025-458-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo, mediante la cual se rechazó la solicitud de repetición formulada por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. respecto de la suma de USD 4.954,44, abonada en concepto de derechos de exportación correspondientes al PE Nº 16057EC01010676S.

Que, en cuanto a las costas, por la forma en que se resuelve, corresponde imponerlas a la actora vencida, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1163 del Código Aduanero.

Por ello, VOTO POR:

1.- Rechazar el planteo de nulidad formulado por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., con costas (conforme artículo 1163 del Código Aduanero).

2.- Confirmar la Resolución RESOL-2025-458-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo, mediante la cual se rechazó la solicitud de repetición de la suma de USD 4.954,44 correspondiente al PE Nº 16057EC01010676S, con costas (conforme artículo 1163 del Código Aduanero).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al voto del Dr. Héctor H. Juárez respecto a lo que resuelve en relación al planteo de nulidad y, respecto al fondo, por los fundamentos que se exponen a continuación.

Con relación a la improcedencia de la repetición intentada por la actora me remito al precedente de esta Sala E “LDC ARGENTINA S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación” Expte. 38.204-A. Como hice mención allí las resoluciones 369/07 (BO: 09.11.07) y 182/08 (BO: 21.07.08), como la alícuota del 32% -que ambas resoluciones fijaron sucesivamente- son válidas, por cumplir el test fijado por la Corte Suprema en el precedente “Camaronera Patagónica” del 15.04.14. Por ello, corresponde señalar una vez más que las alícuotas sucesivas e iguales fijadas por las resoluciones (MEyP) 369/07 y 182/08 poseen una validez que se remonta al 16.01.08, oportunidad en la cual fueron inequívocamente ratificadas por el Congreso mediante la ley 26.351; como lo fueron luego, nuevamente, por el trámite parlamentario que se le asignó a la Resolución 125/08 (BO: 12.03.08) y 64/08 (BO: 02.06.08), 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. Siendo ello así, la alícuota del 32% (establecida sucesivamente por las resoluciones 369/07 y 182/08 para la mercadería ubicada en la PA de autos) es válida desde el 16.01.08 y hasta el 17.12.15, fecha esta última en la cual el decreto 133/15 fijó la alícuota del 27% reduciendo la del 32%. Por ello el decreto 133/15 -impugnado en autos- respecto a la PA de autos redujo la alícuota del 32%, válidamente establecida por una doble intervención del Congreso, al 27% -alícuota efectivamente abonada por la actora- y, en consecuencia, no se advierte en el caso

ninguna afectación de su derecho de propiedad, ni del principio de legalidad en materia tributaria.

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

1.- Rechazar el planteo de nulidad formulado por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., con costas (conforme artículo 1163 del Código Aduanero).

2.- Confirmar la Resolución RESOL-2025-458-E-ARCA-ADSALO#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de San Lorenzo, mediante la cual se rechazó la solicitud de repetición de la suma de USD 4.954,44 correspondiente al PE Nº 16057EC01010676S, con costas (conforme artículo 1163 del Código Aduanero).

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

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación -conf. art. 52 del Reglamento de Procedimientos del TFN-.

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2026.09.30 19:06:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2026.09.30 21:11:03 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: 2026.09.30 21:11:29 -03:00