Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-SALA III

24056/2025 “MOLFINO HERMANOS SA (TF 135268538-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de febrero de 2026.- TAR

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I- Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución RESOL-2023-187-EAFIP-ADGDEH#SDGOAI recaída en las Actuaciones Administrativas SIGEA N° 19144-11550-2019 (cfr. fs. 171/178 del **DEO: 19072239**, a cuya foliatura se hará referencia en lo sucesivo).

Para así decidir, aplicó al caso la doctrina emanada del fallo plenario dictado el 26/4/2022 en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación” (EX2020-24600163-APN-SGASAD#TFN) donde se fijó como doctrina legal: a) el Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley, en un caso concreto y ante un planteo efectuado por un recurrente; b) el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero; c) no corresponde declarar la invalidez del decreto 793/18 respecto de destinaciones de exportación registradas a partir de su entrada en vigencia (4/9/18) y hasta la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (4/12/18).

Sobre estas bases, rechazó la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados por la empresa actora y, en razón de la complejidad de la cuestión, distribuyó las costas en el orden causado.

II- Que contra dicha decisión se alza la parte actora, quien interpone recurso de apelación a fs. 184 y expone sus agravios a fs. 189/218, los que fueron replicados por la contraria a fs. 225/253.

La recurrente se queja de lo decidido en cuanto al fondo del asunto. En esencia, manifiesta que el Dto. 793/18 es ilegítimo ya que al dictarlo el Poder Ejecutivo se ha arrogado facultades legislativas y que resulta aplicable la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Camaronera Patagónica". En tal sentido, explica que los derechos de exportación tienen naturaleza tributaria y, por lo tanto, se le aplican sus principios, entre ellos, el de reserva de ley en materia tributaria.

De tal modo, entiende que, sin una clara política legislativa, el Poder Ejecutivo no tenía facultades para fijar un derecho de exportación para el universo de mercaderías. Dado que la delegación legislativa en materia tributaria no está permitida, porque la creación de un derecho de exportación no es una materia de administración y porque, aun admitiéndola de modo excepcional, no existía a esa fecha ninguna ley que delimitara una clara política legislativa en concordancia con la manda establecida en el art. 76 de la Constitución Nacional.

Añade que el art. 755 del CA no evidencia una clara política legislativa, que no puede otorgarse efectos retroactivos a la ley 27.467 y que el plenario aplicado en la sentencia se ha apartado no solo de la doctrina sentada por la Corte en "Camaronera Patagónica", sino también de lo sostenido por tribunales de todo el país, incluyendo esta Cámara.

Finalmente, cita profusa jurisprudencia sobre la cuestión y mantiene el planteo de caso federal.

III- Que, previo a ingresar al tratamiento de los agravios introducidos por las partes, es importante destacar que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de esta Alzada, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf., CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*, "*ACIJ c/EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V- DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018; "*Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.*", Causa Nº 48697/2017, del 25/11/20; "*Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa N° 55388/2019, de 18/10/2022, entre otros).

IV- Que, desde otro ángulo, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, puesto que, en virtud de lo normado por el art. 1180 del Código Aduanero, está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de los hechos, la prueba y su suficiencia, salvo que mediara

#40207914#486982214#20260114114228492

error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, *in rebus*: "*Renault Argentina SA*", del 7/3/1995; "*SIAT SA (TF 16680-A) c/ DGA*", del 14/11/2009; "*Agencia Maritima Tagsa SA (TF 18034-A) c/ DGA*", Causa Nº 25.245/2005, del 20/10/2011; "*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 6.774/2015, del 15/12/2016; "*Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/2018; "*Odfjell Argentina SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 28.558/2018, del 26/2/2019, "*Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 5609/2016, del 21/6/2019; "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 3084/2020, del 5/5/2021; "*Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 10/2019, del 22/7/2022 y, "*Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 27458/22, del 27/12/2022, entre muchos otros).

V- Que, sentado todo ello, es menester puntualizar que en el caso *sub-examine* corresponde determinar si los derechos de exportación abonados por la firma accionante, conforme a las disposiciones del decreto 793/18 (B.O. 4/9/2018), resultan o no ajustados a derecho.

En este sentido, cabe precisar que, según surge de los antecedentes de esta causa, la parte actora solicitó en sede aduanera, con fecha 17/9/2019 (cfr. fs. 71), la repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, con relación al permiso de embarque P.E 18088EC01008372B (oficializado el 8/10/2018, cfr. fs. 89).

VI- Que, así las cosas, corresponde describir el plexo normativo aplicable al caso bajo estudio.

En este orden de ideas, cabe señalar que la Constitución Nacional dispone lo siguiente: "*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" (art. 76, primer párrafo, de la Constitución Nacional).

Por otro lado, en su art. 99 prevé que el Presidente de la Nación posee diversas atribuciones, entre las que se encuentran –en lo que aquí interesa– las siguientes: (i) expedirá las instrucciones y reglamentos que sean necesarias para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (inc. 2º); (ii) es quien participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y las hace publicar pero no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo (inc. 3º).

Asimismo, en el mismo inciso se dispone que "*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*". A tal fin, "*El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso*" (art. 99, inc. 3º).

A su vez el art. 100 establece que tanto el jefe de gabinete de ministros como los demás ministros secretarios no solo tienen a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, sino que también a ellos les corresponde refrendar y legalizar los actos del presidente por medio de su firma, los cuales sin dicho requisito, carecen de eficacia. Además, el mencionado artículo determina que el jefe de gabinete de ministros es a quien le corresponde refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los cuales también estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente (inc. 12).

Por su parte, el art. 755 del Código Aduanero establece que el Poder Ejecutivo podrá "*a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido*".

VII- Que, desde otra perspectiva, cabe puntualizar que en el precedente registrado Fallos: 337:388, “*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo*” (sentencia del 15/4/2014), la mayoría del Máximo Tribunal destacó la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación.

Ello así, señaló que se trataba de un “*tributo cuya definición puede comprenderse en el artículo 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas*” (considerando 6º).

Asimismo, destacó que en el Código Aduanero se determinó la posibilidad de que este tipo de gravámenes fuera establecido con finalidad recaudatoria —es decir, para nutrir el erario público— y también con el objeto de cumplir con los demás fines estatales.

En este sentido, la Corte Suprema sostuvo que “*las razones que se invocaron para dictar la resolución 11/02 se inscriben dentro de tal caracterización pues en los considerandos que precedieron a dicha norma se aludió al fuerte deterioro de los ingresos fiscales (...) No obstante ello, corresponde reiterar que el ‘derecho’ establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo –específicamente, un impuesto–, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr*” (considerando 7º).

Así las cosas, luego de señalar que la controversia suscitada requería el examen de compatibilidad de las normas en debate –especialmente el artículo 755 del Código Aduanero y la resolución 11/2002– con las que la Constitución Nacional fijó para el establecimiento de los gravámenes, afirmó que “*nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos”; y puntualizó que el principio de legalidad o reserva de ley, de raigambre constitucional “abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que*

componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones" (considerando 8º).

A continuación, con relación al principio de reserva de ley en materia tributaria indicó que éste no cede en el supuesto de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa, recordando que ella misma sostuvo al respecto que "*los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo*" (considerando 9º).

A partir de tal premisa, destacó que el legislador no había determinado de manera cierta e indudable la forma de cuantificar la prestación, sino que había recurrido a lo dispuesto por la resolución 11/2002, de manera que el Congreso Nacional no había previsto cuál era la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Por lo tanto, concluyó que "*al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados*" (considerando 9º, último párrafo).

Seguidamente, en el considerando 10 explicó la utilidad que revisten los tributos aduaneros como herramienta estadual frente a las fluctuaciones que presenta el comercio internacional, exponiendo que en el ámbito de los derechos aduaneros "*cobra relevancia la doctrina según la cual 'tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida'*". Luego, indicó que, en ese contexto, resultaba admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo determinadas facultades, las que se ceñirían exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, consistiendo por lo tanto en autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijaran pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa. A partir de este análisis la Corte federal concluyó que la resolución 11/2002 resultaba inválida. Sin embargo, en el considerando 11 descartó que pudiera ignorarse que la ley 25.645 había aprobado "*la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma de 1994*", destacando que "*es evidente que los términos empleados por el legislador al sancionar la ley 25.645 constituyen una clara manifestación de su decisión política de ratificar la legislación delegada dictada hasta el 24 de agosto de 2002*", lo cual representó "*la voluntad expresa del*


#40207914#486982214#20260114114228492

Congreso Nacional en la materia y solo pueden ser interpretados en el sentido de que quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia".

Por lo tanto, negando que la ley 25.645 pudiera convalidar retroactivamente una norma que adolecía de nulidad absoluta e insanable como la resolución 11/2002, declaró que no existía "*razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia*"; y resolvió que la invalidez del reglamento se circunscribía al período comprendido entre el 5/6/2002 y el 24/8/2002, momento –este último– a partir del cual había comenzado a regir la ley 25.645.

VIII- Que, teniendo en consideración todo lo expuesto, resulta conveniente destacar que la presente cuestión ya ha sido examinada por esta Sala en el precedente "*Catajuy SRL c/ EN DGA s/ DGA*", causa 377/2021, sentencia del 18/10/2022 (criterio reiterado por esta Sala –en su actual integración– en los casos "*Over Organización Veterinaria Regional SRL c/ EN-DGA – SIGEA 13289/3919/2019 s/ dirección general de aduanas*", causa 42.682/2022, sentencia del 14/5/2024 y "*Newsan SA (TF 9768500-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 17.252/2023, sentencia del 21/5/2024; y en los precedentes "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25041338-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 26.963/2022, sentencia del 29/12/2022; "*Argen Pork Export Consorcio de Cooperación c/ EN -AFIP- DGA s/ dirección general de aduanas*", causa 62.761/2019, sentencia del 3/2/2023; "*El Galgo SA c/ EN –AFIP DGA s/dirección general de aduanas*", causa 14.520/2020, sentencia del 28/3/2023; "*Arcor SAIC (TF 69421146-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 23.225/2023, sentencia del 7/11/2023; "*Arcor SAIC (TF 69398395-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 26.774/23, sentencia del 21/11/2023); "*Enap Sipetrol Argentina SA (TF 25115520-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 29.337/2023, sentencia del 23/11/2023); "*Refinería del Norte SA (TF 47880908-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo*

externo", causa 30.542/2023, sentencia del 23/11/2023; "*Refinería del Norte SA (TF 47866058-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 34.644/2023, sentencia del 14/12/2023).

En dicho precedente, se señaló que la ratificación legislativa, como regla general, carecía de efectos retroactivos respecto de los decretos que adolecían de vicios en su origen. Al mismo tiempo, se explicaron las razones del apartamiento a lo resuelto por esta Sala en el precedente "*Patagonic Gas SRL c/ EN -AFIP- DGA s/ amparo*", causa 74.554/2018, sentencia del 14/11/2019.

En cuanto al fondo del asunto, se desestimó la tesis sostenida por la demandada, dirigida a subsumir el decreto 793/2018 en las facultades del artículo 99, inciso 2º de la Constitución Nacional, atento a la preponderancia que en materia tributaria posee el principio de legalidad. Asimismo, se puso de resalto que si bien al dictarse el decreto en cuestión regía la ley 26.122, ello no tornaba diferente la situación a la decidida por la Corte Suprema en la causa "*Camaronera Patagónica S.A.*", ya que en ambos casos el vicio era congénito y superado por la ley posterior sancionada por el Poder Legislativo.

A su vez, con base en lo dispuesto en el artículo 82 de la ley 27.467, se dispuso que el decreto 793/2018 –aquí cuestionado– careció de vigencia entre el 4/9/2018 –fecha de entrada en vigor del aludido decreto– y el 13/12/2018 –fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467– (cfr. esta Sala –en su actual integración– *in re*: "*Over Organización Veterinaria Regional S.R.L.*", ya citado, considerando VI), por lo que correspondía reconocer el derecho al reintegro de los derechos de exportación abonados en dicho período.

IX- Que, de conformidad con todo lo reseñado y explicado, y advirtiendo que el planteo de autos guarda semejanza sustancial con las causas mencionadas en el considerando que antecede –ello, tanto desde el plano fáctico como jurídico–, en línea con lo allí resuelto, corresponde admitir los agravios presentados por la firma actora y, en consecuencia, dejar sin efecto la sentencia apelada.

Por ello, toda vez que las operaciones relativas a la destinación 18088EC01008372B, tuvieron lugar con anterioridad al 13/12/2018 –concretamente, fue oficializada el día 8/10/2018, deberá reintegrarse la suma de $1.799.030,90 (cfr. fs. 5).

X- Que, en cuanto a los intereses que habrán de adicionarse a las sumas a reintegrar (artículo 811 del Código Aduanero), en la medida en que la solicitud de repetición fue presentada el día 17/9/2019, los intereses deberán calcularse de la siguiente manera: (i) desde el momento de presentación del reclamo y hasta el 31/8/2022, conforme a la tasa prevista en la resolución 598/2019 del Ministerio de Hacienda (cfr. artículo 10, vigente a partir del 1º/8/2019); (ii) desde el 1º/9/2022 y


#40207914#486982214#20260114114228492

hasta el 31/01/2024, de acuerdo con la establecida en la resolución 559/2022 del Ministerio de Economía (cfr. artículo 9º); (iii) desde el 01/02/2024 y hasta el 28/02/2025, de conformidad con la contemplada en la resolución 3/2024 del Ministerio de Economía (cfr. artículo 10); (iv) a partir del 01/03/2025 y hasta el 30/06/2025, según la tasa contemplada en la resolución 199/2025 del Ministerio de Economía (cfr. artículo 3º); y (v) a partir del 1/07/2025, según la tasa fijada en la resolución del Ministerio de Economía 823/2025 (artículo 3°) o la que en el futuro pudiera regir, hasta el momento del efectivo pago, en las condiciones establecidas por la CSJN el dictar sentencia el 15 de mayo de 2014 en la causa *“Cencosud (TF 29.535-A) c/DGA”* y de conformidad con la liquidación que deberá practicarse oportunamente (esta Sala, causa 43.705/23, *in re: “Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA (TF 28712-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”*, del 2/02/2024; causa 34.659/23, *“Minera Santa Cruz S.A. (TF 27393717-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”*, del 12/03/2024; causa 43.700/23, *in re “Genoma Laboratories SA c/EN–AFIP–DGA– SIGEA 19144–10022–2019 s/Dirección General de Aduanas”*, del 5/11/2024; causa 5.623/24, “*Argensun SA (TF 36606041–A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, del 27/03/2025).

XI- Que, por último, en cuanto a la imposición de costas, teniendo en cuenta que en esta instancia se revoca el decisorio apelado, y que no se advierte la existencia de cuestiones suficientes para que el Tribunal se aparte del principio general de la derrota, corresponde imponerlas –en ambas instancias– a la parte demandada vencida (artículos 68, primer párrafo, y 279 del CPCCN).

En virtud de lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE:** Hacer lugar al recurso interpuesto por la actora, declarar la invalidez del Dto. 793/2018 en el caso y revocar la Resolución RESOL-2023-187-EAFIP-ADGDEH#SDGOAI recaída en las Actuaciones Administrativas SIGEA N° 19144-11550-2019, que denegó la repetición requerida. En consecuencia, reconocer el derecho de la firma actora, a obtener el reintegro de la suma de $1.799.030,90 en concepto de derechos de exportación abonados sin causa –respecto del Permiso de Embarque

18088EC01008372B, conforme los términos que surgen del Considerando IX, con más sus respectivos intereses, de acuerdo con lo establecido en el Considerando X. Con costas en ambas instancias a la parte demandada vencida.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que -por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán, quien integra este Tribunal en los términos de la Ac. 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 05/02/2026
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FEDERICO GIACOIA, SECRETARIO DE CAMARA

#40207914#486982214#20260114114228492