República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-32592750-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Marzo de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2024-19463549-APN-SGASAD#TFN; (Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A).

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dra. Claudia Beatriz Sarquis (Vocal Subrogante), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2024-19463549-APN-SGASAD#TFN (Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A).**

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

I.- En el RE-2024-19463113-APN-SGASAD#TFN la firma “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.” interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 1244/2023, dictada el 27/12/23 dictada por el Sr. Jefe de Sección Insp. Operativa División Aduana La Quiaca, recaída en la Actuación SIGEA N.º 17695-40-2019, por la cual resuelve no hacer lugar a la devolución de U$S 21.434,65.- pretendida por la recurrente y abonada en concepto de derechos de exportación establecidos por la Resolución Conjunta 27/2008 y 29/2008 en relación a los PE Nros. 14034EC01000220S; 14034EC01000217B; 14034EC01000218C; 14034EC01000219D; 14034EC01000227C; 14034EC01000226B; 14034EC01000230T; 14034EC01000231U; 14034EC01000236C y 14034EC01000241V.

En primer lugar, manifiesta la nulidad absoluta e insanable de la resolución debido a la falta de causa y motivación. En cuanto al fondo de la causa, indica que los derechos de exportación que pagó son carentes de toda legalidad por haber sido establecidos mediante una resolución que no se encontraba amparada por el velo de la delegación legislativa, que tampoco fue, posteriormente convalidada a través de una Ley formal emanada del Poder Legislativo Nacional, circunstancia que transgrede los principios generales de la imposición tributaria y el propio orden republicano de gobierno de la Nación. En base a esos argumentos, sostiene que se configuro 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 por aplicación de la doctrina emanada por la Corte Suprema in re “Camaronera Patagónica”. Cita abundante jurisprudencia al respecto. Alega, que dichos importes fueron improcedentes por haber sido calculados en base a una alícuota establecida mediante Resoluciones Conjuntas, lo que, de acuerdo a los preceptos expuestos y las estimaciones que hiciera la CSJN, respecto de hechos de idéntica naturaleza, contraviene principios básicos de máxima jerarquía contemplados en la Constitución Nacional (“CN”), entre otros, el principio tributario de legalidad o reserva de ley, el cual implica que la imposición de tributos a los habitantes de la nación sólo puede efectuarse mediante la sanción formal de una Ley, es decir a través del Poder Legislativo. Manifiesta que, conforme la doctrina que emerge de los mentados fallos, la fijación

de alícuotas por parte del Poder Ejecutivo, solo podría ser válida cuando estuviesen previstos en la ley los máximos y mínimos y esta, además, contuviese una clara política legislativa que delineara las pautas y procedimientos, cumpliendo en definitiva con lo establecido en los art. 76° y 100° inc. 12° de la CN.. 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 revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Mediante el IF-2024-68631744-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, en relación con el planteo de nulidad, señala que conforme surge de las actuaciones administrativas la Resolución Aduanera se encuentra dictada con sustento en los hechos, antecedentes y el derecho en los que se fundan. Entiende que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera Patagónica S.A.", es desacertada y no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que quiso darle la C.SJ.N. Sostiene que el Congreso de la Nación ha declarado la validez del Decreto N° 509/2007 mediante las resoluciones N° 41/2007 de la Cámara de Senadores y 49/2007 de la Cámara de Diputados, y por tanto , el mencionado decreto fijó los derechos de exportación cuyas alícuotas eran de un 5% a un 40%. Transcribe los argumentos esbozados en la sentencia de este Tribunal en los autos caratulados "Transportadora del Gas del Sur S.A.", Expte N° 38.422-A, donde se examinó el Decreto N.° 793/2018, el cual considera aplicable. Agrega que este Tribunal carece de facultades para expedirse respecto de la inconstitucionalidad de normas jurídicas atento lo dispuesto en el art. 1164 del C.A. En subsidio, solicita que en el caso de que se haga lugar a la repetición, se aplique el criterio establecido por la C.SJN. en la causa "CENCOSUD S.A. (TF 29535-A) c/ DGA *s/* Recurso Extraordinario" y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece como prueba documental las actuaciones administrativas. Hace reserva del Caso Federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Mediante la PV-2024-70428481-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa como de puro derecho, a través de la PV-2025-31536153-APN-VOCXIV#TFN se elevan los autos a la Sala E y finalmente por IF-2025-31805712-APN-VOCXIV#TFN pasan a sentencia.

IV.- La Actuación SIGEA N.º 17695-40-2019, acompañada mediante IF-2024-68628144-APN-DTD#JGM se inicia con la solicitud de devolución de derechos de exportación presentada por la recurrente en relación a los PE Nros. 14034EC01000220S; 14034EC01000217B;14034EC01000218C; 14034EC01000219D; 14034EC01000227C; 14034EC01000226B; 14034EC01000230T; 14034EC01000231U; 14034EC01000236C y 14034EC01000241V. A fs 35/36, 39/40, 43/44, 47/48, 51/52, 55/56, 59/60, 63/64, 67/68 y 71/72 obran los citados permisos de embarque. A fs. 80 se agrega el Informe de la Sección Económica Financiera certificando el pago de los derechos de exportación sobre los cuales se solicita repetición. A fs. 87 obra el Informe de la Sección Inspección Ex-Ante, en el cual se certifica que a las mercaderías involucradas tributaban, a la fecha de oficialización de las destinaciones reclamadas, a una alícuota del 13%. A fs. 91 el Jefe (Int) de la Sección Economico Financiera, teniendo en consideración la opinión técnica de fs. 87, considera que el monto a repetir es de USD 0. El 22/12/23 se emite el Dictamen jurídico y seguidamente, el 27/12/2023 se dicta la Resolución Nro. 1244/2023, apelada en autos.

V.- En base a lo expuesto, corresponde examinar como primera cuestión el planteo de nulidad presentado por la apelante, sustentado en los vicios detectados en la causa y en la motivación del acto administrativo. A tal efecto, se analizará si la Resolución Nro. 1244/2023 cumple con las formalidades requeridas para garantizar el derecho a una resolución debidamente fundamentada.

En estas circunstancias, es fundamental subrayar que según el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimiento

Administrativo, los actos administrativos deben cumplir con requisitos esenciales como la causa y la motivación. La "causa" se refiere al conjunto de razones de hecho y de derecho que conducen a la emisión del acto, mientras que la "motivación" implica el relato de cómo se aplican estas razones de hecho y de derecho a la decisión adoptada. Por lo tanto, un acto va a estar debidamente motivado cuando proporciona una fundamentación que abarca tanto los hechos relevantes como el marco legal correspondiente. Ergo, será considerado insuficiente cuando se limita a mencionar los hechos sin aplicar el derecho, o viceversa. Bajo esta perspectiva, al analizar la Actuación **SIGEA N.º 17695-40-2019**, se evidencia que la Resolución Nro. 1244/2023 -acto administrativo en estudio- se sustenta en los informes elaborados por las áreas competentes de la Aduana de La Quiaca, específicamente a fs. 87 se encuentra el Informe de la Sección Inspección Ex-Ante, en el que se certifica que, a la fecha de oficialización de las destinaciones reclamadas, las mercaderías involucradas estaban sometidas a una alícuota del 13%. Este examen comprende también, el informe de la Sección Económica Financiera de fs. 91, el cual indica que, basándose en el informe de fs. 87, el monto a repetir es de USD 0. A continuación, se presenta un breve resumen de estos puntos y, mediante un relato lógico, se concluye con el rechazo de la repetición solicitada por la parte actora. En esa comprensión del asunto, se verifica que el servicio aduanero cumplió con todos los requisitos esenciales del acto administrativo (art. 7 de la Ley de Procedimiento Administrativo) a la hora de dictar la Resolución aquí apelada.

Por lo expuesto, considero que la Resolución Nro. 1244/2023 resulta ajustada a derecho y, por ende, la nulidad planteada por la apelante no puede prosperar, sin costas.

VI.- En las condiciones indicadas y respecto al fondo del asunto, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa “Petroquimica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelacion” (EX-2020-24600163- -APNSGASAD#TFN), en el cual por mayoría, los Vocales ACORDARON fijar la siguiente doctrina legal:

ARTICULO 1º.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por la recurrente.

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

VII.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación a los P.E Nros. 14034EC01000220S; 14034EC01000217B; 14034EC01000218C; 14034EC01000219D; 14034EC01000227C; 14034EC01000226B; 14034EC01000230T; 14034EC01000231U; 14034EC01000236C y 14034EC01000241V, abonados en virtud de lo dispuesto en la Resolución Conjunta 27/2008 y 29/2008 (ME y P).

VIII.- 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. Sobre las facultades del Tribunal en relación a la forma de imposición de costas, corresponde remitirse a los fundamentos de los votos de la mayoría en la sentencia de esta sala “E” en la causa 10.694-A “Molinos Río de la Plata” de fecha 16/11/00.

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1).- No hacer lugar a la nulidad planteada por la recurrente, sin costas.

2).- Confirmar la Resolución Nro. 1244/2023, dictada el 27/12/23 por el Jefe de Sección Insp. Operativa División Aduana La Quiaca, en el trámite de las actuaciones SIGEA Nro. 17695-40-2019. Con costas por su orden, en

razón de los fundamentos del Considerando VIII.-

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al IV del Voto de la Dra. Claudia Beatriz Sarquis.

II.- Que adhiero a los argumentos expuestos en el Considerando V -y a su conclusión- respecto al rechazo del planteo de Nulidad efectuado por la parte actora, pero difiero en la imposición de las costas, que considero, deben ser aplicadas a la parte actora cfme. art. 1163 CA..

III.- Que, en virtud de lo dispuesto en la Resolución Conjunta 27/2008 y 29/2008 (ME y P), el dictado de la presente medida se realizó en función de lo previsto en la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, y en el Artículo 22 del Decreto Nº 509/07.

IV.- Que, no es factible extender al presente caso la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trata de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, difieren sustancialmente de las que rodean el presente caso, en donde el Poder Legislativo ha declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), previsto su intervención "a posteriori" del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122) y producida la convalidación legislativa.

V.- Que en relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en el 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**", en donde por mayoría se acordó lo siguiente: "*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero*.".

VI.- Que, en virtud de lo dispuesto en la Resolución Conjunta 27/2008 y 29/2008 (ME y P), el dictado de la presente medida se realizó en función de lo previsto en la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, y en el Artículo 22 del Decreto Nº 509/07.

VII.- Que en relación a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales interactuaban en forma conjunta al declarar la "vigencia" de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y fundamentalmente, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo adecuado de control y aprobación "a posteriori" (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

Al respecto, tiene dicho la C.S.J.N. que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (Conforme doctrina de la Corte Suprema in

re: “Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas”; “Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro”; “Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros”; entre muchos otros).

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

La C.S.J.N. tiene dicho que “Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad...”. (CSJN, 1956/04/23: Grisolía, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es “aprobar” o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas “condicionadas” o “ad referendum” de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisa-mente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

VIII.- Por último, cabe destacar que, las cuestiones planteadas en el presente caso, son análogas a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo Plenario como he comentado ut-supra, donde se aplicó la siguiente doctrina con fecha 26/04/2022, mediante 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**”, por mayoría 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. …*”.

IX.- En relación a las costas, por la forma en que se resuelve y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha anterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas a la parte actora (art. 1163 del C.A.).

Por lo expuesto, **VOTO POR**:

1.- No hacer lugar a la nulidad planteada por la parte actora, con costas.

2.- Confirmar la **Resolución N° 1244/2023**, en el trámite de las actuaciones **SIGEA N° 17695-40-2019**. Con costas (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Me remito a los considerandos I a IV del voto de la Dra. Sarquis.

II.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -1244/23 (AD LAQU)-en cuanto rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación interpuesta por la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de U$S21.434,65, que según refiere habría abonado en demasía con relación a los permisos de embarque (PE) 14034EC01000220S; 14034EC01000217B; 14034EC01000218C; 14034EC01000219D; 14034EC01000227C; 14034EC01000226B; 14034EC01000230T; 14034EC01000231U; 14034EC01000236C y 14034EC01000241V. Mediante tales PE documentó la exportación de las mercaderías ubicadas en las PA 1901.20.00.910R –A base de harina de trigo Las demás - Mezclas y pastas para la preparación de productos de panadería, pastelería o galletería- y PA 1101.00.10.190D –Los demás Fortificada con hierro y vitaminas, con adición de aditivos De trigo HARINA DE TRIGO O DE MORCAJO (TRANQUILLÓN)- abonando los derechos de exportación establecidos por la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 que fijó, para esas PA, una alícuota del 13% (Ver art. 1 y Anexo).

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 10% para las PA objeto de autos (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto).

III. Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con posterioridad al decreto 509/07 se pretendieron 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)-, de reconocido rechazo legislativo. Posteriormente, se dictó la resolución 189/08 (BO: 28.07.08), que fijó, para las PA de autos, una alícuota de derechos de exportación del 18% (Ver art. 1 y Anexo). Más tarde, se dictó la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 (BO: 23.12.08) que estableció para las PA de autos una alícuota de derechos de exportación del 13% (Ver art. 1 y Anexo).

Aclarado el iter normativo aplicable a las mercaderías en trato, cabe recordar, *en segundo lugar*, que como ya he señalado en numerosos precedentes, tanto el decreto 509/07 como la alícuota del 10% fijada para las mercaderías de autos, poseen plena vigencia y validez legal, bajo el estándar constitucional del considerando 11 del fallo “Camaronera”, aplicado al procedimiento de la ley 26.122 y al trámite seguido en el Congreso, a partir del **28.11.07**, momento en el cual se completó la intervención de las dos cámaras del Congreso, aprobando el referido decreto.

Contra tal alícuota del 10% emanada del decreto 509/07, tomada como válida por la actora, corresponde contrastar la alícuota del 13% fijada por la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08. Si bien con posterioridad al citado decreto el PEN aumentó al 18% la alícuota para las mercaderías en trato –mediante la resolución 189/08-, al momento imponible de los PE en trato, conforme el art. 6 primer párrafo de la ley 21.453 -fechas de cierre de venta **10.03.14, 01.04.14, 04.04.14, 06.04.14, 07.04.14**-, se encontraba ya vigente la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 que la fijaba en un 13%.

IV. Sentado lo que antecede, corresponde evaluar la validez legal de la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08, en cuanto resultó de aplicación a las exportaciones de las mercaderías objeto de autos.

Para ello, es menester recordar, en *tercer lugar,* que el art. 76 de la Constitución establece, como requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante* (en el caso, resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08), tres exigencias claras: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

En *cuarto lugar,* no puede dejar de señalarse la relevancia que tiene en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), sentencia del 15.04.14, en cuanto establece, **para la materia tributaria**, el estándar jurisprudencial de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o, de existir, incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

Específicamente, véase que las normas delegantes de facultades que se invocan para el dictado de la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 (de modo genérico el CA, la ley de ministerios, el art. 22 del decreto 509/07, el decreto 2752/91 y el decreto 2275/94) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional a *aumentar* (del 10 al 13%) las alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, son normas que, *prima facie*, no superan el *test* del art. 76 de la Constitución -materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio-.

Así, resulta claro que la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 no se dictó con base en una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas **tributarias**, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"). Por ello, y porque no ha sido objeto de ratificación posterior por el Congreso de acuerdo al mencionado estándar jurisprudencial establecido por la Corte, las alícuotas incrementadas por dicha normativa padecen el vicio de nulidad absoluta e insanable que embarga a la mencionada resolución (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11).

En consecuencia, las alícuotas incrementadas por la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 -3% en comparación con el decreto 509/07- deben considerarse como incrementadas con base en una norma nula de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 76 de la Constitución, por lo que el reclamo de la actora deviene legítimo y procedente.

V.- *Moneda en que se deben devolver los derechos*: Dicho lo anterior, se aclarará lo referido a la moneda en que deben devolverse los derechos de exportación abonados en demasía, en atención a la controversia que tiene como punto focal la aplicación del precedente de la Corte Suprema *in re* "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A c/ DGA)" del 15.05.14 (ver aquí: https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idD ocumento=7111951.

No comparto el criterio sentado por la Corte en el referido precedente, conforme los fundamentos expuestos en mis votos disidentes en las causas "MONSA S.R.L." (Expte. 32.261-A, 03.07.19, ver en

https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/32261-A-03-07-19.pdf); "TETRA PAK SRL" (Expte. 38.243-A, 21.08.19, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/38243-A-21-08-19.pdf); "CURCIJA S.A." (Expte. 30.506-A, 30.08.19, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/30506-A-30-08-19.pdf) y "COFCO International Argentina S.A." puntos VI y VII (EX-202 1-1082 12085-APN-SGASAD#TFN, 18.10.22, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2021-108212085-AP N-SGASADTFN-18-10-2022.pdf) los que se consideran integrando y fundamentando este pronunciamiento.

No resulta ocioso recordar, una vez más, que, cuando el primer párrafo del art. 20 de la ley 23.905 se establece que los tributos aduaneros se *determinarán* en dólares, el legislador usa una expresión técnica, precisa, propia de nuestra legislación tributaria -determinación-, *comprensiva* tanto de: **a)** los procedimientos de *deficiencia* fiscal (cuando hay una deuda del contribuyente con el Fisco) que tramitan mediante los procedimientos de determinación de oficio (en materia impositiva) o impugnación (en materia aduanera); **b)** los procedimientos de *repetición* de impuestos (cuando el contribuyente los pagó en exceso, generándose un crédito fiscal a su favor que el estado debe honrar). *Ambos procedimientos* -impugnación y repetición- tienen carácter jurídico de determinación, expresión técnica usada por el legislador en los arts. 11, 14, 16, 81, 83 y concordantes de la ley 11683, como en las normas respectivas del Código Aduanero, del Acuerdo de Valor del GATT y demás legislación tributaria (ver mis votos referidos *supra*). Se trata de la misma expresión técnica utilizada por el legislador en el primer párrafo del art. 20 de la ley 23.905, no pudiendo aducirse su inconsecuencia o imprevisión (Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros).

La palabra "determinación", pese a lo que sostiene la Corte en el considerando 6º de "CENCOSUD", no se limita a los montos "adeudados por los contribuyentes", ni puede confundirse con la franquicia -de carácter *liquidatorio*- del párrafo segundo del mismo art. 20 de la ley 23.905, que habilita a cancelar en pesos las deudas de tributos aduaneros *determinadas* en dólares.

Tratándose los tributos repetidos en autos de diferencias de derechos de exportación que se determinan en dólares (ley 23.905. art. 20, párrafo primero) y siendo que la diferencia asciende a la suma de U$S21.434,65, ésta es la suma de capital que corresponderá devolver, con sus intereses resarcitorios. Para su pago la Aduana podrá hacer uso de la franquicia del art. 20, segundo párrafo de la ley 23.905 y cancelarlos al tipo de cambio oficial –vendedor- del día anterior al de su efectiva cancelación.

VI.- Por todo lo anterior, **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución 1244/23 (AD LAQU), dictada en marco de las actuaciones administrativas 17695-40-2019, haciendo lugar a la devolución de la suma abonada en exceso en concepto de derechos de exportación con relación a los permisos de embarque 14034EC01000220S; 14034EC01000217B; 14034EC01000218C; 14034EC01000219D; 14034EC01000227C; 14034EC01000226B; 14034EC01000230T; 14034EC01000231U; 14034EC01000236C y 14034EC01000241V.

2.- Declarar que corresponde devolver la suma de U$S21.434,65 conforme lo expuesto en el considerando **IV**, con más los intereses de los arts. 811 y 812 del Código Aduanero, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo hasta la fecha del pago efectivo y total.

3.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

En virtud del acuerdo parcial que antecede, en cuanto por mayoría se resuelve no hacer lugar a la nulidad planteada por la parte actora y confirmar la **Resolución N° 1244/2023**, dictada en la Actuación Nro. **SIGEA N° 17695-40-2019,** que denegó el pedido de repetición del importe abonado en concepto de derechos de exportación en relación a las exportaciones documentadas por los PE Nros. 14034EC01000220S; 14034EC01000217B; 14034EC01000218C; 14034EC01000219D; 14034EC01000227C; 14034EC01000226B; 14034EC01000230T; 14034EC01000231U; 14034EC01000236C y 14034EC01000241V, conforme a los votos que anteceden y advirtiendo en cambio que no se ha conformado acuerdo en relación a la imposición de costas en ambas cuestiones, corresponde a continuación, que me expida a efectos de lograr mayoría sobre dicha cuestión.

Que en dichos aspectos adhiero al Voto de la Dra. Claudia Beatriz Sarquis

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1).- No hacer lugar a la nulidad planteada por la recurrente, sin costas.

2).- Confirmar la Resolución Nro. 1244/2023, dictada el 27/12/23 por el Jefe de Sección Insp. Operativa División Aduana La Quiaca, en el trámite de las actuaciones SIGEA Nro. 17695-40-2019. Con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia Beatriz Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.28 14:14:23 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.28 14:23:59 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.28 15:29:46 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.28 15:29:47 -03:00