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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-56650779-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 27 de Mayo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-21076170; MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2024-21076170-APN-SGASAD#TFN;**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que mediante RE-2024-21073546-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2024-74-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1775-2017/6, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de U$S 352.320 en relación con el P.E. 12057EC01009443Y, con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante la Resolución MEyP 182/2008-. Realiza una síntesis de lo acaecido en sede aduanera. Plantea la nulidad de la resolución apelada con fundamento en su falta de causa, motivación y vulneración del debido proceso, sobre la base de referirse a una normativa no cuestionada por ella y, por otro lado, al no haberse hecho lugar a las pruebas ofrecidas en la instancia aduanera. Cita doctrina y jurisprudencia. 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 ("CA"), que se encuentra apartado del ordenamiento jurídico vigente. Agrega que nada impide –según tiene dicho la Corte Suprema- 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 la Resolución 182/08 no fue objeto de una delegación ni fue ratificada por una ley formal, 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 Corte Suprema. 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.- Mediante IF-2024-62036330-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Expone que el recurso es improcedente por no estar basado en la normativa cuestionada en la instancia aduanera. 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. Aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera" es desacertada. Cita jurisprudencia que hace a su derecho. Explica que la delegación establecida por el art. 755 del CA se justifica en las cambiantes circunstancias de la economía, que ameritan en determinadas situaciones la adopción de medidas cuya oportunidad es incompatible con los tiempos del debate que normalmente requiere el dictado de una ley. Solicita la aplicación del fallo "CENCOSUD" y de los artículos 811 y 812 del Código Aduanero, para el caso en que se haga lugar a la repetición intentada. Respecto a la tasa de interés aplicable, manifiesta que, a todo evento, es la prevista en el art. 811 del CA y desde la fecha allí establecida, la que ha fijado la Secretaría de Hacienda según lo dispuesto por el artículo 794 del CA. Ofrece prueba, efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2024-62634211-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por presentada a la D.G.A. y por contestado el traslado que le fuera conferido. Asimismo, se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1775-2017/6, se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación con el PE 12057EC01009443Y. A continuación, la División Económica Financiera informa los montos que la firma abonó en concepto de derechos de exportación Acto seguido, la Aduana provee la respectiva solicitud de repetición efectuada por MOLINO CAÑUELAS SACIFIA. Finalmente, se dicta RESOL-2024-74-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 falta de causa, motivación y vulneración del debido proceso.

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 resolución apelada se observa la expresión de los motivos que fundamentan el rechazo de la devolución intentada por la actora. Estos motivos –si bien pueden o no compartirse- excluyen considerar a la resolución apelada como carente de fundamentación.

Por otra parte, se advierte que en las actuaciones administrativas luce el informe técnico de la Sección Inspección Simultánea, el cual indica que, al momento de oficializar la destinación en trato, regía el Decreto 100/12 (vigente 31/01/12), que establecía una alícuota del 32% para la mercadería involucrada, la cual fue abonada conforme a esa normativa, en consecuencia, recomienda no hacer lugar a la devolución solicitada. Cabe señalar que igual alícuota cuestiona la recurrente.

Por su parte, en relación con 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.

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.- En las condiciones indicadas, 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 ***"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/recurso de apelación"*** (EX2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en el cual por mayoría, los Vocales ACORDARON 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 por 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"*.

VII.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación de la operación de exportación 12057EC01009443Y, basada en el cuestionamiento de la Resolución MEyP 182/2008.

VIII.- En relación con las costas, dejando a salvo mi criterio en el sentido de que deben imponerse a la actora dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164), a los estrictos fines de formar mayoría y por razones de celeridad y economía procesal, propongo que las mismas sean impuestas por su orden toda vez que ello es lo que más se aproxima a mi postura inicial al respecto.

Por todo lo expuesto, **voto por:**

Confirmar la RESOL-2024-74-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1775-2017/6, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse "brevitatis causae" a la descripción realizada por el Vocal preopinante.

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 virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, corresponde imponer las costas por su orden.

Por ello, VOTO por:

1.- Confirmar la Resolución aduanera apelada en autos.

2.- Costas por su orden.

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

1. En primer lugar, haciendo propios el relato de los hechos y de los elementos incorporados en el marco de la sustanciación del expediente a los efectos de exponer mi disidencia con lo propuesto por el vocal instructor.

2. Ello así, pues, un nuevo examen de la cuestión me persuaden a exponer que, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 151 de la Ley 11.683 y la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, corresponde revisar mi posición –sentada en no pocos casos- a la luz de los principios generales del derecho, como estamentos rectores del sistema de justicia, que me conminan a evaluar la suerte de conflicto moral y ético que subyace en mi sentir jurígeno, nutrido de la conclusión arribada por la frágil mayoría y alguna notable ausencia que engendró la doctrina plenaria "Petroquímica Comodoro Rivadavia", la respuesta en espejo de las Salas que conforman el Tribunal de alzada y, basalmente, lo que considero extremadamente injusto para el particular contribuyente y para el Estado en general por esta suerte de brida jurídica que asfixia la coherencia del sentido común de quien suscribe.

Sin incurrir en falsas declamaciones, la construcción del camino hacia la decisión que implica poner un punto final al proceso no debe percibírsela sesgada del tramo que habrá de darle la contundencia que sólo la cosa juzgada puede otorgarle a un pronunciamiento jurisdiccional como el que aquí se intenta.

Por ello, visto que el plenario de mención sólo se ha expedido en el marco de un procedimiento de repetición de derechos de exportación a la luz de lo dispuesto por el Poder Ejecutivo nacional mediante el Decreto 793/2018, calzando la decisión con razonabilidad y coherencia, el camino que se propondrá transitar –siguiendo el trazado por el Dr. Soria Acuña- no es extraño al recorrido por las cinco salas de la Cámara Nacional en lo Contencioso y Administrativo Federal que, de manera uniforme y sistemática, revoca lo decidido en esta instancia por imperio de la doctrina cimera en "Camaronera Patagónica" (fallos 337:388).

3.- Sentado lo anterior, cabe señalar que en el caso, la actora cuestiona –para fundar su derecho a repetir- la validez de la resolución 182/08, remitiéndose al precedente "Camaronera Patagónica" de la Corte Suprema, donde se declaraba la

invalidez de las resoluciones 11/02 y 150/02 dictadas por el Ministerio de Economía, por ser violatorias de los arts. 76 y 99 inc 3 de la Constitución Nacional, toda vez que el Poder Ejecutivo se encuentra vedado para dictar normas de carácter legislativo en materia tributaria.

En efecto, la Constitución Nacional establece en su art 76 que *"…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…"* y, en el art. 99 inc. 3 señala: "…*El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. 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…"*.

Cabe destacar que la cuestión aquí debatida no puede ser divorciada de lo plasmado en la ley 26.122 que establece "…*las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación por el Poder Ejecutivo*..", y que el *"…Poder Ejecutivo, dentro de los diez días de dictado un decreto de delegación legislativa lo someterá a consideración de la Comisión Bicameral Permanente…*","*… las Cámaras se pronuncian mediante sendas resoluciones. El rechazo o aprobación de los decretos deberá ser expreso conforme lo establecido en el artículo 82 de la Constitución Nacional…"*, estableciendo así un mecanismo de revisión posterior a las normas delegadas por el PEN, pudiendo aprobarlas o rechazarlas. Esto significa que, si bien el Congreso delega facultades legislativas, también las controla posteriormente a través del mecanismo antedicho.

Dicho lo anterior, en lo que refería a la delegación para la creación del tributo contenido en la resolución 11/02 -legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994-, el Máximo Tribunal consideró inadmisible la normativa reseñada durante el período en que no contó con la ratificación del Congreso de la Nación, pero la reconoció como válida a posteriori de la ratificación efectuada, por cuanto a partir de allí existió una voluntad por parte del legislador lo suficientemente clara como para darle entidad legal idónea y poseer validez en los términos establecidos por el artículo 76 de la CN. En definitiva, la Corte invalidó parcialmente y hacia el pasado la norma ministerial por considerarla carente de respaldo legal y la convalidó desde la aprobación legislativa hacia el futuro.

En este caso, la resolución en pugna, 182/08 que estableció alícuotas diferenciales para la mercadería comprendida en la nomenclatura allí consignada, no encuentran sustento en norma o expresión legislativa ratificatoria que validen los efectos de su vigencia, circunstancia ésta que permiten afirmar que la exigencia tributaria que estableció no puede ser exigible por resultar comprendida en los estándares de la doctrina "Camaronera Patagónica" y por ello nula de nulidad absoluta e insanable en los términos de lo dispuesto en el art. 76 de la Constitución Nacional, lo que así debe declararse para revocar la resolución recurrida.

4.- Que en cuanto al monto a devolver, teniendo en cuenta que la suma abonada en demasía por la actora fue realizada en pesos, cabe destacar que la CSJN en la causa "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/ DGA" del 15.05.14 (C. 1242, XLIX), en su Considerando 7° sostuvo que: "… los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905. En consecuencia, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago, pues –de acuerdo con la doctrina del precedente E.222.XLI. "Editorial Perfil S.A.", sentencia del 12 de agosto de 2008-, en las condiciones indicadas, no existe suma alguna que deba ser devuelta en dólares estadounidenses ni que deba ser transformada a pesos en los términos del decreto 214/02", por lo que corresponde que la devolución de la suma a repetir se efectúe en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago, esto es, en pesos, con más los intereses del art. 811 del C.A. que se devenguen desde la fecha de presentación de la solicitud de repetición hasta la efectiva y total cancelación de la deuda.

5.- En cuanto a las costas del proceso, las mismas deben imponerse al Fisco por cuanto no encuentro razones para apartarme del principio general de la derrota (art. 1163 del C.A.).

Así lo voto.-

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

Confirmar la RESOL-2024-74-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17134-1775-2017/6, imponiendo las costas por su orden.

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

Suscriben la presente los Dres. Horacio J. Segura (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.26 19:28:23 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.27 14:49:05 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.27 15:54:38 -03:00

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.27 15:54:39 -03:00