Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-109701916-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 2 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-54455598; 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-2025-54455598- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Que mediante RE-2025-54454363-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe, e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2025-390-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas EX-2023-0052443-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de U$S 21.720- en relación al permiso de embarque N° 16057EC01004329Z con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 133/2015-. 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, al no haberse hecho lugar a las pruebas ofrecidas en la instancia aduanera. Entiende que la aplicación de los derechos de exportación mediante el mencionado Decreto es inconstitucional, ya que viola el principio de legalidad. Aduce que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que el Decreto referido es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Invoca la jurisprudencia del caso “Camaronera Patagónica”. Analiza sus alcances y la norma prevista en el art. 755 del CA para concluir que la fijación de un derecho de exportación mediante una resolución del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Explica que toda aplicación o incremento de derechos de exportación realizada por este último, es ilegítima siempre que no se fijen límites máximos y mínimos, como así también una clara política legislativa, cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 76 de la Ley Suprema. Cita jurisprudencia y doctrina a su favor. Solicita se aplique la doctrina sentada por la Corte en el caso “Camaronera Patagónica S.A.”, en

tanto allí se declaró la inconstitucionalidad de una resolución ministerial que estableció derechos de exportación a partir de una delegación inválida y que fue ratificada luego de que haya entrado en vigencia. Entiende que el art. 755 del Código Aduanero, al no ser ratificado por una Ley ni reunir los requisitos que impone el artículo 76 de la Constitución Nacional, no resulta una norma delegante suficiente, para de modo autónomo, autorizar al Poder Ejecutivo a establecer alícuotas de derecho de exportación. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, y se ordene la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con más los intereses del art. 811, del C.A., con costas.

II.- Que mediante IF-2025--APN-DTD#JGM, se presenta el representante fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. En primer lugar y luego de efectuar una negativa genérica, manifiesta que el planteo de nulidad de la actora resulta inadmisible, ya que conforme surge de las actuaciones, se cumplieron con todos los deberes y principios procesales aplicables a la materia. Con respecto al fondo, aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo “Camaronera” es desacertada. Alega que la Corte sostiene la validez del artículo 755 del C.A., de la misma manera que dicta un fallo en el que fija las pautas de la delegación legislativa reglamentaria (artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional) para el caso de los derechos de exportación. Advierte que es abundante la jurisprudencia donde la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que concluye que la delegación efectuada a favor del Poder Ejecutivo es legítima y con arreglo al artículo 755 del Código Aduanero. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Asevera que el legislador previó dotar a la administración de tales facultades y funciones al dictar el C.A. precisamente para que las mismas sean ejercidas. Explica que dicha delegación encuentra sustento en las cambiantes circunstancias de la economía que ameritan la adopción de medidas rápidas. Invoca la doctrina emanada del fallo dictado por este tribunal en la causa “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA c/DGA s/recurso de apelación” Expte. N.° EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN. Solicita que se declare la aplicación del fallo “Cencosud S.A.” y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2025-90486620-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por presentada a la D.G.A., por contestado el traslado que le fuera conferido y por acompañadas las actuaciones administrativas. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala “F” y se ponen a sentencia.

IV.- Que en las actuaciones EX-2023-00502443-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI se da tratamiento al pedido de repetición de derechos de exportación por la firma Molinos Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. abonados en exceso, con relación al permiso de embarque (“PE”) 16057EC01004329Z. En dichas actuaciones, la Sección económica y Financiera informa que al momento de la oficialización del despacho se encontraba vigente el Decreto 133/15 para la mercadería involucrada, por lo que no corresponde su devolución y mediante el IF-2025-01202226-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI se detalla el pago de la exportadora. Acto seguido, se provee la respectiva solicitud de repetición efectuada por la exportadora y finalmente, se dicta la RESOL-2025-390-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 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 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, la cuestión planteada en el *sub examine* es sustancialmente análoga 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 e1 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 con relación a la operación de exportación 16057EC01004329Z aquí involucrada, basada en el cuestionamiento del Decreto 133/2015.

VIII.- Las costas deberán ser soportadas por la vencida dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164).

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

Confirmar la RESOL-2025-390-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas EX-2023-00502443-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, imponiendo las costas a la actora.

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse “brevitatis causae” a la descripción realizada 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. Que comparto la solución propuesta por el Vocal instructor pero disiento con los argumentos que la sustentan (aplicación -sin más- del plenario de este Tribunal en “Petroquímica”)

2. La cuestión central aquí debatida fue debidamente tratada por el Dr. Juan Manuel Soria en los autos **“ MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/DGA s/recurso de apelación”, expediente EX2023-147494527-APN-SGASAD#TFN,** fundamentos a los que me adherí oportunamente y a los que cabe remitirse por razones de brevedad.

Como bien se dijo entonces –y deviene perfectamente aplicable al caso- “el decreto 133/15 -impugnado en estos autos- **redujo** la alícuota establecida para la PA de autos **del 32%** (constitucionalmente válida conforme los fundamentos expuestos *supra*, al haber sido fijada por las resoluciones 369/07 y 182/08) **al 27%** -alícuota efectivamente abonada por la actora-. *Siendo ello así no se advierte en el caso ninguna afectación al derecho de propiedad de la actora*.

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

La intervención del Congreso para modificar alícuotas de derechos de exportación no resulta ineludiblemente exigible -en general y respetando siempre el principio de igualdad- cuando tal modificación -o el de otro elemento esencial del tributo- no incide o lesiona el derecho de propiedad de los contribuyentes afectados por tal modificación. Es lo que sucede en este caso, donde el Poder Ejecutivo -unilateralmente- **redujo** la alícuota y la carga tributaria consecuente que el contribuyente pagaba. En el caso, el derecho de propiedad del contribuyente, por efecto de la reducción de alícuotas legales, pasó a gozar de una mayor plenitud, expandiéndose respecto de la medida en la que -legalmente- estaba afectado previo a la intervención del Poder Ejecutivo; el Poder Ejecutivo alivió su carga fiscal con el dictado del decreto 133/15”.

En consecuencia, es por ello –y no por los fundamentos del acto aduanero en crisis ni del voto del Dr. Garbarino- que corresponde confirmar la resolución apelada (art.1163 C.A.).

Respecto a la distribución de los gastos casuídicos, por las razones que paso a explicar, entiendo que deben ser impuestas a la actora.

Y ello así, partiendo de la base que el Código Aduanero distingue claramente las vías procesales que habilitan la intervención del TFN. El procedimiento de impugnación se encuentra regulado en los arts. 1053 a 1067 C.A., mientras que el procedimiento de repetición lo está en los arts. 1068 a 1079 C.A. A diferencia de la impugnación, que constituye una vía exclusiva ante este Tribunal (art. 1053 inc. 3 y art. 1132 ap. 2 C.A.), la repetición no presenta tal carácter: el art. 1079 expresamente prevé que el interesado

puede promover la acción tanto ante el Tribunal Fiscal de la Nación como directamente ante la Justicia Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal.

La actora optó deliberadamente por acudir al Tribunal Fiscal sabiendo que:

a) este carece de competencia para pronunciarse en los términos planteados, toda vez que la doctrina plenaria vigente le impedía obtener un pronunciamiento sobre la inconstitucionalidad pretendida. En tales condiciones, la vía adecuada era la acción judicial contenciosa, y no la repetición ante este Tribunal.

b) el decreto tachado de invalidez redujo la alícuota legalmente establecida para la mercadería objeto de autos.

En consecuencia, y visto el dispendio jurisdiccional producido, considero que la confirmación del acto recurrido debe ser sucedido de la imposición de costas a la actora, de conformidad con el principio objetivo de la derrota.

Así lo voto.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar la RESOL-2025-390-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas EX-2023-00502443-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, imponiendo las costas a la actora.

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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.09.29 14:06:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.10.02 11:28:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.10.02 13:01:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.02 13:04:20 -03:00