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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-109949394-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 2 de Octubre de 2025

Referencia: EX-2024-130601365- -APN-SGASAD#TFN; Molino Cañuelas SACIFIA; Sentencia

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, para dictar sentencia en los autos caratulados “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ apelación”, EX-2024-130601365-APN-SGASAD#TFN

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución Fallo nro. 1234/2024 (RESOL-2024-1234-E-AFIP-ADSALO&SDGOAI), suscripta por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) con fecha 6 de noviembre de 2024, en tanto denegó la solicitud de devolución presentada en el marco del Expediente Electrónico EX-2023-03332063- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI.

Señala que la referida resolución rechazó la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados indebidamente por exigencia del Decreto nro. 1343/16 (vigente desde el 02/01/17), el cual establecía una baja mensual del 0,5% de los Derechos de Exportación fijados en el Decreto 133/15 (vigente 17/12/15), que fijara la alícuota en 27%, en relación a la operación de exportación a consumo documentada mediante la Destinación nro. 18057EC01000329Y.

Afirma que el pago efectuado en dicho permiso de embarque resulta un pago sin causa, cuyo importe debe ser restituido a su representada, en tanto los derechos de exportación impuestos por la normativa cuestionada resultan violatorios del principio de reserva legal en materia tributaria, por lo que su exigencia no ha sido legítima, sin que a la fecha exista ratificación legislativa posterior, que otorgara rango legal a tales tributos.

Destaca que lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en torno al principio de legalidad en materia tributaria en el precedente "Camaronera Patagónica" del 14 de abril de 2014, resulta directamente aplicable al caso de marras, por lo que en la especie se ha producido un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración, toda vez que los derechos de exportación objeto de autos ostentan plena naturaleza tributaria.

Explica los antecedentes del caso, plantea la ilegitimidad del artículo 755 de la ley 22.415, cita jurisprudencia favorable a su tesitura, hace reserva del caso federal y solicita al Tribunal que revoque la resolución aduanera

apelada y haga lugar a la devolución de la suma de U$S 20.838, que fuera abonada indebidamente en concepto de derechos de exportación en la operación involucrada en la litis, con más los intereses previstos en el artículo 811 del CÓDIGO Aduanero, con costas al Fisco.

II.- Que corrido el traslado de ley, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado conferido y ofrece las actuaciones administrativas vinculadas a la presente causa. Realiza una negativa genérica. Efectúa un análisis de los antecedentes normativos. Cita jurisprudencia en sustento a su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas correspondientes a la presente causa, resulta que el procedimiento de repetición iniciado por la firma actora, correspondiente a las operaciones de exportación documentadas mediante la Destinación analizada en autos (P.E. Nro. 18057EC01000329Y), concluyó con el dictado de la Resolución RESOL-2024-1234-E-AFIP-ADSALO&SDGOAI, suscripta por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) con fecha 6 de noviembre de 2024 y notificada a la recurrente el dia 7 de noviembre de 2024, recaída en el Expediente Electrónico EX-2023-03332063- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, en la cual el servicio aduanero destaca que al momento de la oficialización de la DDT, se encontraba vigente el Decreto 133/15 (vigente 17/12/15), que fija la alícuota en 27%, y el Decreto nro. 1343/16 (vigente desde el 02/01/17), el cual establecía una baja mensual del 0,5% de los Derechos de Exportación, que la recurrente abonó de conformidad y, en la especie, son los que corresponden a la fecha del hecho imponible; siendo que dicho decisorio fue apelado en esta instancia.

IV.- Que habiéndose elevado los autos a la Sala “F”, los mismos se encuentran en condiciones de resolver.

V.- Que, sentado ello, corresponde analizar y resolver si la resolución apelada en autos, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por la firma actora, resulta ajustada a derecho.

A tal fin, merece señalarse, como consideración preliminar, que 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).

VI.- Que, bajo tales premisas, cabe poner de resalto 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”.

VII.- 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), 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 del presente resulta plenamente aplicable, *mutatis mutandi*, la posición legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, en tanto la operatoria dispuesta por la normativa aplicada en la litis y sus sucesivas modificatorias - que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas- resulta similar 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 devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, en relación a la destinación involucrada en autos.

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.

Por las razones expuestas en los Considerandos que anteceden, VOTO por:

1.- Confirmar la Resolución nro. RESOL-2024-1234-E-AFIP-ADSALO & SDGOAI, suscripta por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) en fecha 6 de noviembre de 2024, recaída en el Expediente Electrónico EX-2023-03332063—AFIP-SRRODVMENT # SDGCTI.

2.- Costas por su orden.

El Dr. 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 Comodoro Rivadavia SA” adonde destacóse su ausencia) y la forma en que impone las costas
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.

Respecto a la distribución de los gastos casuídicos, por las razones que paso a explicar, entiende 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.

El Dr. Segura dijo:

Que adhiero al punto 1 del voto del Dr. Garbarino.

En cuanto a las costas, considero que las mismas 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 CA (art. 1164), por lo que en este aspecto, adhiero al voto del Dr. González Palazzo.

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Confirmar la Resolución nro. RESOL-2024-1234-E-AFIP-ADSALO & SDGOAI, suscripta por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO) en fecha 6 de noviembre de 2024, recaída en el Expediente Electrónico EX-2023-03332063—AFIP-SRRODVMENT # SDGCTI.

2.- Costas a la actora.

Regístrese. Notifíquese. Oportunamente, archívese.

Digitally signed by Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Date: 2025.10.02 11:14:48 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 13:08:13 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 Pablo Adrian Garbarino
Date: 2025.10.02 22:42:18 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.02 22:43:06 -03:00