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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-55387607-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 23 de Mayo de 2025

Referencia: Sentencia; EX-2024-132011393-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), Miguel N. Licht (Vocal Subrogante) y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2024-132011393-APN-SGASAD#TFN (Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A).**

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

I.- Que mediante RE-2024-132010843-APN-SGASAD#TFN la firma “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.” interpone recurso de apelación contra la **RESOL-2024-1253-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**, dictada el 7/11/2024 por el Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, recaída en el EX-2023-00512156-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI (Actuación SIGEA Nro. **17134-2515-2021)**, por la cual resuelve no hacer lugar a la devolución de USD 23.400 pretendida por la recurrente y abonada en concepto de derechos de exportación establecidos por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto Nro. 133/2015 en relación al PE N.º 16057EC01010700G.

En primer lugar, realiza una presentación de los hechos del caso, a continuación, funda su recurso argumentando la invalidez de la resolución debido a que en sede aduanera se rechazó la producción de la prueba sin ningún tipo de fundamento, vulnerando así su derecho de defensa. En cuanto al fondo de la causa, indica que los derechos de exportación que pagó en función del Decreto Nro. 133/2015 son carentes de toda legalidad por haber sido establecidos mediante un decreto que contraviene principios de máxima jerarquía contemplados en la Constitución Nacional, entre otros, el principio de legalidad o reserva de ley. Expone un análisis detallado de la doctrina emanada del fallo “Camaronera Patagónica”, y 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. Cita abundante jurisprudencia al respecto. Se refiere al Principio de Legalidad y Reserva en materia tributaria. Plantea la nulidad absoluta e insanable de la resolución objeto del presente, en orden a su insuficiente motivación y vulneración del debido proceso. 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 haga lugar a lo solicitado en la acción de repetición interpuesta, ordenando la devolución de la suma reclamada.

II.- Que mediante el IF-2025-27581527-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Luego de efectuar una negativa genérica, analiza los antecedentes normativos que dieron lugar a la fijación de los derechos de exportación. Refiere a la limitación de éste Tribunal Fiscal para declarar la inconstitucionalidad solicitada. Respecto a la cuestión de fondo, analiza el precedente de la C.S.J.N. en "Camaronera Patagónica S.A." y resalta que la interpretación que efectúa la recurrente resulta desacertada y no recepta el análisis completo de dicha sentencia ni el sentido que quiso darle el Más Alto Tribunal. Señala que al momento de la entrada en vigencia de la Resolución N°11/2002 (05/03/02) aún no había sido dictada la Ley N° 26.122 que aprobó el procedimiento para regular la intervención del Congreso como contralor de los decretos de necesidad y urgencia, por delegación legislativa y de promulgación parcial de leyes dictadas por el Poder Ejecutivo. Cita el fallo "Transportadora de Gas del Sur S.A. C/DGA S/ Recurso de Apelación" Expte. 38.422-A y hace propios los argumentos elaborados por el Dr. Juan Manuel Soria y transcribe las partes relevantes. Menciona jurisprudencia que respalda la legitimidad de la delegación efectuada a favor del Poder Ejecutivo, los que reconocen la validez del artículo 755 del C.A. Por último expresa, que en el caso que se haga lugar a la repetición, se aplique el criterio establecido por nuestra Corte Suprema en la causa "Cencosud SA" y los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechaze la apelación intentada y se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante la PV-2025-36651187-APN-VOCXIV#TFN se declara la causa como de puro derecho. Que en PV-2025-48964430-APN-VOCXIV#TFN se elevan los autos a la Sala "E" y conforme IF-2025-54257534-APN-VOCXIV#TFN se pasan a sentencia.

IV.- La actuación EX-2023-00512156- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI se inicia con Motivo de Solicitud de Caratulación: JUAN MANUEL GONZALEZ - MOLINOS CAÑUELAS SACIFIA. REPETICION.16057EC01010700G. A continuación se agrega diversa documentación entre la cual se encuentra agregada la carpeta de la destinación Nro. 16057EC01010700G y la solicitud de devolución de derechos de exportación, que fuera presentada por la recurrente en relación a dicha destinación. Luego se agrega el IF-2024-00625328-AFIP-SEISDVOSAL#SDGOAI de fecha 13 de marzo de 2024 mediante el cual la Sección Inspección Simultanea indica que, al momento de la oficialización de la DDT, se encontraba vigente el Decreto Nro. 133/15 de fecha 17/12/15 que fija la alícuota en 27%, para la mercadería involucrada y se abonó conforme, por lo que recomienda no hacer lugar a la devolución pretendida. Seguidamente se glosa el IF-2024-00646744-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI por el cual se informó que la firma MOLINOS CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A abonó en concepto de derechos de exportación por la destinación Nro. 16057EC01010700G la suma que se detalla y que consistía en un MONTO EN DÓLARES U$D de 210.600,00 con un TIPO DE CAMBIO de 15,48 y un MONTO EN PESOS $ de 3.260.088,00. Asismimo se adjunta como archivo embebido captura de pantalla del presupuesto general. Finalmente, con fecha 07/11/2024, se dicta la Resolución RESOL-2024-1253-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**,** apelada en autos.

V.- En base a lo expuesto, corresponde examinar como primera cuestión los planteos de nulidad presentados por la apelante, en cuanto sostuvo la vulneración de su derecho a ser oído, a ofrecer pruebas y a poder producirlas y asimismo al planteo en relación a los vicios detectados en la causa y en la motivación del acto administrativo.

De acuerdo a la índole de las cuestiones planteadas, en primer lugar, corresponde tratar el agravio relativo al derecho a ser oído, a ofrecer pruebas y a poder producirlas. En tales condiciones, es preciso resaltar que el análisis de las circunstancias en relación a tal nulidad, no puede efectuarse en forma mecánica, sino sopesando la gravedad de la irregularidad y la posibilidad de su subsanación en cada caso en concreto.

Es así que, en el caso de autos, no se constata que en sede aduanera haya existido error o vicio alguno, que

causare a la actora una indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia.

Así las cosas, es claro que la actora contó con la suficiente oportunidad para ofrecer y producir toda la prueba que evaluare pertinente en esta sede a fin de ejercer su derecho de defensa. Al respecto, es relevante señalar que la CSJN ha sostenido en reiteradas oportunidades que la violación de la garantía constitucional contenida en el art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esa restricción en una etapa judicial posterior (Fallos, 205:549, 247:52, 267:393, entre otros). Bajo esta perspectiva, es crucial resaltar que del recurso interpuesto se desprende que la recurrente no ofreció otra prueba más que las que surgen de las actuaciones administrativas de la causa. En ese orden de ideas, procede aplicar en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Compañía de Circuitos Cerrados c/Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva", sentencia del 9/03/2010, Fallos 333:161), que establece “... la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros)”.

En segundo lugar y a efectos de tratar los supuestos vicios en la causa y en la motivación del acto administrativo que cita la aquí actora, se analizará si la Resolución RESOL-2024-1203-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI 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 el EX-2023-00512156-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI (Actuación SIGEA Nro. 17134-2515-2021), se evidencia que la RESOL-2024-1253-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**,** -acto administrativo en estudio- se sustenta en los informes elaborados por las áreas competentes de la Aduana de San Lorenzo, específicamente de la Sección Económica y Financiera, que detalla los importes de los tributos aplicables a la destinación en trato. Este examen comprende también, el informe técnico de la Sección Inspección Simultánea, el cual indica que, al momento de oficializar la DDT, regía el Decreto Nro. 133/15 de fecha 17/12/15, que establecía una alícuota del 27% para la mercadería involucrada, la cual fue abonada conforme a esa normativa, en consecuencia, recomienda no hacer lugar a la devolución solicitada. A continuación, se presenta un breve resumen de estos puntos y, mediante un relato coherente, 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 todo lo expuesto precedentemente, considero que la RESOL-2024-1253-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI resulta ajustada a derecho y, por ende, las nulidades planteadas por la apelante no pueden prosperar.

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 - IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado por este

Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX202024600163--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 en el art. 755 del Código Aduanero.*

VII.- En virtud de lo señalado, debido a que cuando se oficializo el PE N.º 16057EC01010700G estaba en vigencia el Decreto Nro. 133/15 mediante el cual se dispuso fijar un derecho de exportación del 27% para la exportación a consumo de las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias detalladas en el Decreto, en su Anexo I -en el caso de autos específicamente la PA 1507.10.00.100Q-, corresponde rechazar la pretensión de devolución de los derechos de exportación requerida.

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 las nulidades planteadas por la recurrente, sin costas.

2.- Confirmar la RESOL-2024-1253-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI dictada por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en el marco del EX-2023-00512156-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI (Actuación SIGEA Nro. 17134-2515-2021), con costas por su orden en razón de los fundamentos del Considerando VIII.-

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Claudia B. Sarquis.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

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

II.- En primer lugar, corresponde tratar los agravios expuestos por la actora en cuanto a los planteos de inconsistencias de la resolución aduanera apelada y la solicitud de nulidad formulada (puntos IV.a.- y IV.c.- del recurso de apelación).

Del análisis de los antecedentes, no surge que en sede aduanera se hubieren producido errores o vicios, que causaren a la actora una indefensión o gravamen que no pueda ser subsanado en esta instancia. Nótese, que la actora contó con la suficiente oportunidad para ofrecer y producir toda la prueba que evaluare pertinente en esta sede a fin de ejercer su derecho de defensa.

Asimismo, se observa que la resolución aduanera apelada en autos, fue dictada conforme lo establecido por el art. 7 de ley 19.549, contando con los requisitos esenciales del acto administrativo (dictada por autoridad competente, contiene objeto determinado o determinable, tiene finalidad pública, se encuentra debidamente motivada y fue

dictada de acuerdo al procedimiento administrativo establecido por ley). Por ello, que los fundamentos del servicio aduanero que hacen a la resolución aquí apelada no hayan sido conforme a los argumentos planteados por la actora, no hace que se pueda considerar la nulidad de la misma.

En consecuencia, conforme a lo expuesto, no corresponde hacer lugar a las nulidades planteadas por la recurrente, con costas.

III.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada - RESOL-2024-1253-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI -, 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$S23.400, que según refiere habría abonado en demasía con relación al permiso de embarque (PE) 16057EC01010700G. Mediante tal PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 1507.10.00.100Q –A granel (Ley 21.453) – Aceite en bruto, incluso desgomado ACEITE DE SOJA (SOYA) Y SUS FRACCIONES, INCLUSO REFINADO, PERO SIN MODIFICAR QUÍMICAMENTE- abonando los derechos de exportación establecidos por el decreto 133/15 que fijó, para esa PA, una alícuota del 27% (Ver art. 1 y Anexo I del referido decreto).

De modo liminar, cabe precisar que la exportación de autos se encuentra gobernada por la ley 21.453, con lo cual su tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es el de la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta -**07.11.16** para el PE de auto- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley.

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 24% para la PA objeto de autos (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto).

IV.1.- Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con posterioridad al decreto 509/07 se dictó la resolución 369/07 (BO: 09.11.07), que estableció para la PA de autos una alícuota de derechos de exportación del 32%. Posteriormente, se pretendió 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)-. Más tarde, se dictó la resolución 182/08 (BO: 21.07.08), mediante la cual se restableció para la PA de autos la alícuota de derechos de exportación del 32% que había sido establecida por la mencionada resolución 369/07.

Sobre la validez constitucional del *iter* normativo descripto precedentemente, conforme la jurisprudencia de la Corte Suprema en “Camaronera Patagónica”, esta Sala E se ha expedido, de modo unánime, en la causa “LDC ARGENTINA S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación” Expte. 38.204-A (sentencia que puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/04/EXPTE-N%C2%B038.204-_A.pdf), a cuyos fundamentos remito y los cuales se consideran integrando la presente sentencia.

En lo que aquí interesa, tal decisorio ratifica que la resolución (MEyP) 369/07 (BO: 09.11.07) –posterior al decreto 509/07 (BO: 23.05.07)- posee una validez constitucional que se remonta al **16.01.08**, oportunidad en la cual fue inequívocamente ratificada por la ley 26.351, en cuanto tuvo como fin asegurar la recaudación del aumento de alícuotas dispuesto por la mencionada resolución (ver puntos **VI.2., VI.3.** y **VI.4.** del citado fallo).

Dicha vigencia y validez legal de la alícuota del 32% establecida por la resolución MEyP 369/07 fue ininterrumpida, salvo en el periodo en que se implementaron las llamadas alícuotas móviles (resoluciones -MEyP- 125/08 y 64/08, de reconocido rechazo legislativo), siendo reestablecidas por la resolución 182/08; esto

último como consecuencia del dictado del decreto 1176/08 (BO: 21.07.08), que cristalizó la voluntad del Congreso de rechazar la resolución 125/08 para retornar al régimen de alícuotas previo.

En conclusión, la alícuota del 32% establecida por la resolución 369/07 para la mercadería ubicada en la PA de autos posee validez constitucional y legal desde el **16.01.08** y hasta el **17.12.15 (salvo el período de alícuotas móviles de la resolución 125/08), fecha la última** en la cual el decreto 133/15 fijó una alícuota del 27%, reduciendo la del 32%.

Cabe **destacar** que por los fundamentos expuestos en el referido precedente de esta Sala E "LDC ARGENTINA S.A." Expte. 38.204-A **las resoluciones 369/07 y 182/08, como la alícuota del 32% son constitucionalmente válidas, en tanto cumplieron con el test de constitucionalidad fijado por la Corte Suprema en el precedente "Camaronera Patagónica" del 15.04.14**.

IV.2.- Dicho lo anterior, 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, corresponde rechazar los agravios expuestos por la actora respecto de la denegatoria de la repetición que intentó -por ser defectuoso su planteo jurídico- y confirmar la resolución apelada.

V.- ***Costas*****:** En relación a las costas, atento a que se aplica jurisprudencia del tribunal que data del 22.02.23 ("LDC Argentina S.A." Expte. 38.204 y "Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A." EX-2020-563974379- -APN-SGASAD#TFN) deben imponerse a la actora vencida (art. 1163 del CA).

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

1) Rechazar el planteo de nulidad formulado por la actora, con costas.

2) Confirmar la resolución RESOL-2024-1253-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas EX-2023-00512156- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, con costas a la actora (art. 1163 del CA).

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

1.- No hacer lugar a las nulidades planteadas por la recurrente, sin costas.

2.- Confirmar la RESOL-2024-1253-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI dictada por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de San Lorenzo, en el marco del EX-2023-00512156-AFIPSRRODVMENT#SDGCTI (Actuación SIGEA Nro. 17134-2515-2021), con costas por su orden en razón de los fundamentos del Considerando VIII.-

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia Beatriz Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Miguel N. Licht (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 15ª Nominación) y Juan Manuel Soria. (cfme. Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.05.23 15:33:27 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.05.23 20:55:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.05.23 20:58:18 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.05.23 20:59:31 -03:00