Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-61418009-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 6 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-131949614-APN-SGASAD#TFN; "MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación"

Reunidos los Vocales miembros de la **Sala "E"**, Dres. Claudia B. 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 **"MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación",** expediente N° **EX-2024-131949614-APN-SGASAD#TFN**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma "**MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A**", por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la **RESOL-2024-759-E-AFIP-ADIGUA#SDGOAI** de la División Aduana de Iguazú, dictada en las Actuaciones **EX-2023-03263603-AFIP-SRRODVMENT#SDGTI**, mediante la cual se le denegó la devolución de la suma de $868.455,49; abonada por la firma al documentar los PE Nº 18029EC01006498 D, 18029EC01006499 E, 18029EC01006508 S, 18029EC01006507 R, 18029EC01006522 Y, 18029EC01006546 U, 18029EC01006553 S, 18029EC01006554 T, 18029EC01006564 U y 18029EC01006573 U.

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. A continuación, sostiene que el Decreto n° 793/2018 del Poder Ejecutivo de la Nación -que estableció dichas alícuotas- no respeta el principio de legalidad y reserva en materia tributaria establecido en la Constitución Nacional, habiendo sido ilegítima su aplicación, la cual ha lesionado gravemente los derechos de propiedad y libre ejercicio de la industria ilícita que ampara a la Compañía, al mismo tiempo de configurar un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco Nacional. Indica que los derechos de exportación involucrados en autos poseen naturaleza tributaria, por lo que rige el nombrado principio de legalidad o reserva de ley y por ello no puede existir tributo sin ley previa que así lo determine. Manifiesta que la legislación delegante dictada a partir de 1994 solo podrá dejar aspectos muy limitados para que sea completado por el Poder Ejecutivo Nacional (PEN), y considera que el Dto. 793 no constituye un reglamento ejecutivo promulgado en ejercicio de facultades propias del PEN, por lo que no puede considerarse al art. 755 del CA como una norma delegante válida, artículo del cual deja planteada en forma subisidiara su inconstitucionalidad. Plantea la nulidad absoluta e insanable de la resolución objeto del presente en virtud de su falta de motivación y vulneración del debido proceso. Afirma que el decreto 793 no cumplió con los

estándares constitucionales, porque la norma delegante invocada no establece los aspectos relacionados con las alícuotas máximas y mínimas y el tiempo de su vigencia. Trae a colación la doctrina emanada por la Corte Suprema in re “Camaronera Patagónica” que solicita se aplique al caso de autos y cita abundante jurisprudencia. Por último, sostiene que corresponde reconocer de pleno derecho a favor de la Compañía los intereses correspondientes en virtud de lo establecido en el art. 811 del CA, devengados hasta el momento del efectivo pago. Ofrece prueba y solicita se haga lugar a lo solicitado y se ordene la devolución de las sumas reclamadas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las Actuaciones Administrativas correspondientes a la causa. En primer lugar efectúa un análisis de los antecedentes normativos y afirma que la correcta interpretación del fallo “Camaronera” no lo hace aplicable al caso en cuestión y por ende resulta desacertada la interpretación realizada por la recurrente. Ello por cuanto ya no se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que el Decreto N° 793/18 cuestionado, a diferencia de la Resolución 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122 que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso de la Nación. De esta manera, si bien el Decreto N° 793/2018 invoca en sus consideraciones el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el art. 99 inc. 1 y 2 de la C.N., dicha normativa fue sometida al control del Congreso quien lo refrendo. Cita jurisprudencia en sustento a su postura. Hace referencia a la limitación del artículo 1164 del C.A. respecto a la facultad de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de normas. En subsidio, solicita que se aplique el criterio establecido por nuestra C.S.J.N. en la causa “Cencosud S.A” y se aplique lo previsto en los arts. 811 y 812 del CA. Ofrece prueba y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2025-51022335-APN-VOCXIV#TFN se declara la causa de puro derecho, con la PV-2025-58253470-APN-VOCXIV#TFN se elevan los autos a la Sala “E”, y por IF-2025-58341212-APNVOCXIV#TFN se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación EX-2023-03263603-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI (19429-93-2024) se inicia con fecha 20/12/2023 con la solicitud de devolución de los derechos de exportación establecidos por el Dto. 793/18 presentada por la firma “MOLINO CAÑUELAS SACIFIA”. A fs. 5, 7, 9, 11, 13, 15, 17, 19. 21 Y 23 obran las copias de los permisos de embarque. A fs. 26 se tiene por deducido el procedimiento de repetición. A fs. 32 obra el informe técnico y a fs. 33 se certifican los importes pagados. Finalmente, a fs. 34/41 se dicta la RESOL-2024-759-E-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI que se apela 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).

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-2024-759-E-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI 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 **EX-2023-03263603-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI (19429-93-2024)**, se evidencia que la Resolución RESOL-2024-759-E-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI -acto administrativo en estudio- se sustenta en los informes elaborados por las áreas competentes de la División Aduana de Iguazú, específicamente a fs. 32 se encuentra el Informe Técnico N° 10/2024 (SIEA) , en el que se detallan los permisos de embarque involucrados y el monto de los derechos de exportación, de los que se solicita la devolución, 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. Y, a fs. 33 se certifican los pagos. 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 RESOL-2024-759-E-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI resulta ajustada a derecho y, por ende, las nulidades planteadas por la apelante no pueden prosperar, sin costas.

VI.- Que 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” (EX-2020-24600163- -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 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”.

Que en virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados por la actora en relación a los PE Nº 18029EC01006498 D, 18029EC01006499 E, 18029EC01006508

S, 18029EC01006507 R -oficializados con fecha 16/11/2018-, 18029EC01006522 Y, 18029EC01006546 U -oficializados con fecha 20/11/2018-, 18029EC01006553 S, 18029EC01006554 T, 18029EC01006564 U y 18029EC01006573 U -oficializados con fecha 21/11/2018- (cuya venta al exterior se concertó para los días 26/10/2018 para los dos primeros permisos, el 12/10/2018 para el tercero, el 26/10/2018 para el cuarto, el 14/11/2018 para el quinto, el 2/11/2018 para el sexto, el 14/11/2018 para el septimo, 26/10/2018 para el octavo, el 16/11/2018 para el noveno y el 2/11/2018 para el último.).

VII.- 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 lo expuesto, **voto por**:

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

2.- Confirmar la Resolución **RESOL-2024-759-E-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI**, dictada por el Administrador de la División Aduana de Iguazú, dictada en la Actuación **EX-2023-03263603-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI (19429-93-2024),** con costas por su orden en razón de los fundamentos del Considerando VII.

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 relación a las costas, que considero, deben ser impuestas a la parte actora cfme. art. 1163 CA. toda vez que dicho planteo fue efectuado como una cuestión de fondo (IV.c.- PLANTEA NULIDAD DE LAS RESOLUCIONES COMO DEFENSA DE FONDO).

III.- Que asimismo, 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.

IV.- 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*.”.

V.- 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.

VI.- 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.*

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 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 las nulidades planteadas por la recurrente, con costas.

2.- Confirmar la Resolución **RESOL-2024-759-E-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI** dictada por el Sr. Jefe de Departamento de la Aduana de Iguazú, en el marco de la actuación **EX-2023-03263603-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI (19429-93-2024)**, con costas (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Sarquis.

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 Resolución **RESOL-2024-759-E-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI**, dictada por el Administrador de la División Aduana de Iguazú, dictada en la Actuación **EX-2023-03263603-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI (19429-93-2024),** con costas por su orden en razón de los fundamentos del Considerando VII.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2025.06.06 14:32:33 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.06.06 15:39:19 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: 2025.06.06 15:55:53 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: 2025.06.06 15:56:15 -03:00