Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-65151973-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 17 de Junio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-17777971- -APN-SGASAD#TFN; MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Claudia Beatriz Sarquis (subrogante) y Miguel Nathan Licht (subrogante) a fin de resolver en los autos caratulados "**MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/ DGA s/ recurso de apelación**", expediente EX-2025-17777971- -APN-SGASAD#TFN

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2025-17777398-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. e interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2024-1416-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas EX-2023-00497807- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, mediante la cual se rechaza la solicitud de devolución de u$s11.403,00 vinculado al Permiso de Embarque ("PE") 16057EC010004337P con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo mediante el decreto 133/15-. Hace una breve descripción de los antecedentes y de la actividad que desarrolla la empresa. Seguidamente fundamenta el recurso y argumenta graves inconsistencia en la resolución. Entiende que la División Aduanera resolvió denegar las solicitudes de repetición apartándose del procedimiento establecido por el propio Código Aduanero ("CA"), utilizando fundamentos poco claros y disuasivos que tergiversaron lo estrictamente requerido por la empresa. Manifiesta que el acto administrativo para ser válido, requiere ser causado y expresar en forma concreta las razones que lo motivan, debiendo, a su vez, encontrar pleno sustento en el derecho aplicable. Agrega que el debido proceso impone la adecuada tutela del derecho del administrado a ser oído, a ofrecer pruebas y a poder producirlas correspondientemente, circunstancia que no ha sido tenida en cuenta en las actuaciones que se apelan. Señala que el fundamento de las acciones interpuestas en sede administrativa se mantiene en el presente recurso, y es la configuración de un enriquecimiento sin causa por parte de la administración. Hace mención de que dichos importes fueron improcedentes a toda luz, por haber sido calculados en base a una alícuota establecida mediante decreto, situación que, de acuerdo a los preceptos expuestos y las decisiones de la Corte Suprema ("CSJN") respecto de hechos de idéntica naturaleza, contraviene principios básicos de máxima jerarquía contemplados en la Constitución ("CN") entre otros, el principio tributario de legalidad o reserva de ley. Este principio implica que la imposición de tributos a los habitantes de la nación sólo puede efectuarse mediante la sanción formal de una Ley, a través del Poder Legislativo. Cita el fallo "Camaronera" y argumenta que la CSJN consideró que el actual art. 76 de la CN -posterior a la reforma- prohíbe la delegación legislativa, permitiéndola únicamente en casos de emergencia pública y en materia de administración, bajo ciertos requerimientos y condiciones, lo que a su vez resulta

ratificado por el art. 99 inc. 3 del mismo texto legal, el cual prohíbe al Poder Ejecutivo ("PEN") emitir decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria. Añade que habiendo llegado la CSJN a la conclusión de que los Derechos de Exportación tienen indudable naturaleza tributaria, su imposición jamás podría ser realizada a través de un decreto del PEN ya que ello es contradictorio a los principios, derechos y garantías establecidos en la CN. Añade que nuestra CN prevé entre otros, el principio de legalidad, que apunta a la inaplicabilidad de cualquier clase de tributo, siempre y cuando no haya una ley previa que determine su creación, características esenciales y alcance. Menciona el art. 99, inc. 3 de la CN, cuyo texto prohíbe específicamente al PEN emitir disposiciones de carácter legislativo, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, salvo cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por la CN para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos y el art. 76 del mismo plexo legal. Plantea la Invalidez de las leyes 25.561 y 22.415 para dotar de legalidad a la resolución 11/02. Expresa que el decreto en cuestión no fue objeto de una delegación ni obtuvo la debida ratificación mediante una ley formal emanada del PLN (como así tampoco del tratamiento establecido por la ley 26.122, del cual el Decreto 509/2007 sí tuvo y estableció alícuotas a derechos de exportación), las alícuotas allí establecidas devinieron ilegítimas por encontrarse apartadas en su creación del principio de legalidad y reserva en materia tributaria; todo ello de acuerdo a las conclusiones expuestas por nuestro Máximo Tribunal en el fallo "Camaronera" que resultan de plena aplicabilidad analógica al caso de marras. Realiza una síntesis de todo lo argumentado y realiza consideraciones finales, que acentúa todo lo manifestado en su recurso. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2025-47173960-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas EX-2023-00497807- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una reseña de los antecedentes normativos. Argumenta que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera" es desacertada. Cita los artículos 664 y 755 del CA, y jurisprudencia que hace a su derecho. Explica que la delegación establecida por el art. 755 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. Manifiesta que la actora no optó correctamente por la vía procesal en relación con su pretensión atento a que, en definitiva, lo que discute es la constitucionalidad o inconstitucionalidad del Decreto 133/15, debiendo haber interpuesto demanda contenciosa ante la Justicia Federal. Señala que el Tribunal Fiscal no tiene facultades para declarar la inconstitucionalidad, en virtud de lo establecido por el art. 1164 del CA. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada, atento a que la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación cuya devolución reclama. Indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo "Cencosud" y los artículos 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que, inmeditamente se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas EX-2023-00497807- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI se inician con fecha 14.03.23 con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al PE 16057EC010004337P. Realizados diferentes pases para su tramitación, con fecha 06.03.24 (IF-2024-00557923-AFIP-SESUADSALO#SDGOAI) la Sección Sumarios remite las actuaciones, a los fines de que se confeccione el informe técnico, el que se emite con fecha 11.03.24 (IF-2024-00604841-AFIP-SEISDVOSAL#SDGOAI) y se certifique el pago efectuado, lo que se hace con fecha 13.03.24 (IF-2024-00632462-AFIP-SEFIADSALO#SDGOAI). El 20.11.24 se tiene por presentada a la firma y no se hace lugar la prueba informativa y pericial ofrecida (PV-2024-04037449-AFIP-ADSALO#SDGOAI). La parte interpone recurso de revocatoria, el que le es rechazado con fecha 09.12.24 (RESOL-2024-1335-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI). Sin más trámite, con fecha 27.12.24 se dicta la resolución RESOL-2024-1416-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, por cual se rechaza la repetición solicitada. Las actuaciones administrativas EX-2023-00497807- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI contiene como archivos embebidos: *print* de pantalla del SIM, PE 16057EC010004337P, solicitud de repetición, poder de la actora, cédulas SICNEA, recurso de revocatoria.

V.- 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.

VI.- Por otro lado, en orden a las cuestiones planteadas por las partes, corresponde tratar el planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos (punto V.2. de su contestación). Para lo que considero que debe rechazarse con fundamento en que la Aduana no prueba su pretensión del modo fehaciente que exige su procedencia sustancial.

VII.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada - RESOL-2024-1416-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI-, en cuanto rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación interpuesta por la firma MOLINOS CAÑUELAS SACIFyA, se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de u$s11.403,00, que según refiere habría abonado en demasía con relación al permiso de embarque (PE) 16057EC010004337P. 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 las exportaciones de autos se encuentran gobernadas 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 -**12.04.16** para el PE de autos- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley.

La actora manifiesta que la normativa que tuvo refrenda legislativa -y sería por ende constitucional- fue el decreto 509/07 (BO: 23.05.07), que estableció una alícuota del 24% para la PA objeto de autos (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto).

VII.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 “MOLINO

CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación” EX -2020-56397479-APN-SGASAD#TFN (sentencia que puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/07/EX-2020-56397479-APN-SGASAD-TFN.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 “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.” EX -2020-56397479-APN-SGASAD#TFN **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**.

VII.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.

VIII.- ***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).

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

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

2.- Rechazar la defensa de falta de legitimación activa de la actora opuesta por el Fisco, sin costas.

3.- Confirmar la resolución RESOL-2024-1416-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas EX-2023-00497807- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, con costas a la actora.

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

I.- Adhiero al voto del Vocal preopinante en cuanto rechaza el planteo de nulidad formulado por la actora, conforme los fundamentos expuestos en el punto **V** de su voto, al que se remite por razones de brevedad. Sin embargo, por el carácter del planteo considero que no deben imponerse costas a la actora.

II.- Asimismo adhiero al rechazo del planteo de la Aduana referido a la falta de legitimación de la actora para repetir los tributos, sin costas

III.- En relación al fondo de la cuestión, en las condiciones indicadas, debe señalarse que las cuestiones planteadas 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.

En virtud de lo señalado, debido a que cuando se oficializo el PE 16057EC010004337P (fecha de cierre de venta 12.04.16) estaba en vigencia el decreto 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.

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.

III.- Por lo expuesto VOTO POR:

1.- No hacer lugar al planteo de nulidad de la recurrente, sin costas.

2.- Rechazar la defensa de falta de legitimación activa de la actora opuesta por el Fisco, sin costas.

3.- Confirmar la resolución RESOL-2024-1416-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas EX-2023-00497807- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, con costas por su orden.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- No hacer lugar al planteo de nulidad de la recurrente, sin costas.

2.- Rechazar la defensa de falta de legitimación activa de la actora opuesta por el Fisco, sin costas.

3.- Confirmar la resolución RESOL-2024-1416-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas EX-2023-00497807- -AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Sarquis y Licht por encontrarse en uso de licencia el Dr. Juárez (arts. 6, 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.06.17 07:17:12 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2025.06.17 11:27:36 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: 2025.06.17 11:52:13 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.17 11:52:55 -03:00