Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-75980678-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA SALA "E"; Expte. 39.915-A-MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria, y Claudia Beatriz Sarquis (como Vocal subrogante atento encontrarse vacante la Vocalía de la 14ª Nominación), y con la Presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados **MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.- Expte. 39.915-A:**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 25.02.19, la firma **“MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A.”** interpone recurso de apelación contra la Resolución **N° 18/2019 AD GUAL**, dictada por el Sr. Administrador de la Aduana de Gualeguaychú, en la Actuación **SIGEA Nº 12492-271-2018**, por la cual resuelve no hacer lugar a la devolución de **USD 2.400,41.-**, abonados en concepto de derechos de exportación establecidos por el Ministerio de Economía mediante la **Resolución Conjunta 27/2008 y 29/2008** en relación a los **PE Nº 12026EC01000945X, 12026EC01001572F, 12026EC01001925H, 12026EC01002552E**. 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 de la Resolución Conjunta 27/2008 y 29/2008 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 las resoluciones 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 las acciones de repetición interpuestas, ordenando la devolución de las sumas reclamadas.

II.- El 30.05.19, la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Hace la negativa genérica de rigor y efectúa una breve reseña de los hechos. En primer término, manifiesta que la resolución aduanera se dictó con sustento en los hechos, antecedentes y el derecho analizado, expresando allí las razones que llevaron a su formulación. Afirma que la recurrente ha podido ante esta instancia argumentar acerca de todas las cuestiones fácticas y jurídicas que considere oportuna, y ofrecer prueba respecto de los hechos que considere controvertidos. En cuanto al planteo de declaración de nulidad, considera que el interesado debe demostrar el perjuicio concreto que le ha inferido el vicio que invoca, puesto que no puede declararse la nulidad del acto por la simple presencia de un vicio o de una violación si no existe un perjuicio. 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. En ese sentido, expone que el criterio sentado en "Camaronera" no resulta aplicable a la presente causa en tanto, la Resolución 11/2002 de fecha 05/03/2002 (sobre la que versa dicho precedente) fue dictada con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 26.122 (27/07/2006) mientras que, el Decreto 133/2015, fue dictado con posterioridad a la misma. 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. Explica que, en consonancia con los arts. 17 y 24 de la Ley 26.122 el decreto bajo análisis tiene plena vigencia desde su publicación en el BO en tanto no sea expresamente derogado o rechazado por el Congreso. Subraya que Res. Conj. 27/2008 y 29/2008 se dictó en función de lo previsto en la Ley 22.415, en uso de las facultades conferidas por los Decretos N° 2752/1991, 2275/1994 y sus modificatorios, y el Decreto Nº 509/2007 (ratificado por el Congreso de la Nación). Afirma que, en virtud de todo ello, el Decreto en cuestión se mantiene vigente y los derechos de exportación vinculados al mismo son absolutamente legales. Por otra parte, cita 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. Agrega, que debe tenerse presente que el artículo 755 de la Ley 22.415 ha sido incluido en el Digesto Jurídico Argentino, aprobado por la Ley 26.939, ratificándose la delegación impropia del Congreso al Poder Ejecutivo Nacional para fijar y/o modificar los derechos de exportación. Hace referencia a la limitación del artículo 1.164 del C.A. en relación a la facultad de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de normas. En subsidio, destaca que la actora no logró demostrar de modo suficiente no haber trasladado el costo de los derechos de exportación que reclama, por lo que considera que, si el pago del tributo no ha causado un menoscabo patrimonial a quien lo realizó, por haber trasladado su carga a terceros, carece de interés legítimo para accionar en la justicia. Por ultimo 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. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- A fs. 69 se tuvieron por acompañadas las actuaciones administrativas SIGEA Nº 12492-271-2018. A fs. 73 se dispuso la apertura de la causa a prueba. A fs. 125 se declaró la clausura del período probatorio y se elevaron los autos a la Sala E. A fs. 129 se pasan los autos para alegar, haciendo uso de tal derecho, la actora a fs. 133/136 vta. y el Fisco a fs. 137/138 vta. A fs. 140 se los pasa a sentencia.

IV.- La Actuación **SIGEA Nº 12492-271-2018** se inicia el 26.03.18, fecha de inicio las actuaciones administrativas, con la solicitud de devolución de derechos de exportación presentada por la recurrente en relación al **12026EC01000945X, 12026EC01001572F, 12026EC01001925H, 12026EC01002552E**, luego, lucen los permisos de embarque, y a continuación, se emite Informe en donde se indica que los tributos liquidados y pagados en las destinaciones involucradas, son los estipulados por la normativa vigente a la fecha de

oficialización, por lo que los tributos están correctamente liquidados y pagados por el exportador. Luego lucen planilla del sistema informático Malvina. A continuación, se dicta la Resolución **N° 18/2019 AD GUAL**, que se apela en autos.

V.- De acuerdo a la índole de las cuestiones planteadas, corresponde tratar los agravios expuestos en el **punto IV. a.-** del escrito de apelación, titulado **GRAVES INCONSISTENCIAS EN LA RESOLUCION FALLO 18/2019 (AD GUAL**), conjuntamente con el agravio expuesto en el punto IV.c.- del escrito de apelación, titulado **PLANTEA NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN COMO DEFENSA DE FONDO**. En tales condiciones, es preciso resaltar que el análisis de las circunstancias en relación a dichos planteos, no puede efectuarse en forma mecánica, sino sopesando la gravedad de las irregularidades expuestas 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 se hubieren producido errores o vicios, que causaren 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, y "RECKITT BENCKISER S.A.", expte. N° 22.419-A, 13.08.07) entre otros.

En cuanto a las presuntas inconsistencias e irregularidades respecto a la fundamentación de la resolución aduanera, debe señalarse que la Resolución **N° 18/2019 AD GUAL** dictada en el sumario, aparece fundada, en cuanto a la exposición de los hechos, causa, motivación y derecho aplicable (conf. Art. 7° de la LNPA) y el hecho de que los argumentos allí expuestos hayan resultado contrarios a la posición de la actora de ninguna manera permiten considerar la nulidad de la misma.

En consecuencia, conforme a lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad planteada, con costas.

VI.- Corresponde resolver en la causa si la Resolución N° 18/2019 AD GUAL dictada por la Aduana de Gualeguaychú en cuanto denegó la devolución de la suma pretendida por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., en concepto de derechos de exportación (abonados con relación a los PE Nº 12026EC01000945X, 12026EC01001572F, 12026EC01001925H, 12026EC01002552E se ajustan a derecho.

Mediante dichos PE la actora documentó la exportación de las mercaderías en ellos declaradas (algunas ubicadas en la PA 1901.20.00.910R–En base de harina de trigo la demás y pastas para la preparación de productos de panadería, otras en la PA 1101.00.10.190D –Los demás fortificado con hierro y vitaminas, con adición de aditivos de trigo-HARINA DE TRIGO DE MORCAJO- otras ubicadas en la PA 1101.00.10.110C- harina de trigo fortificada con hierro y vitaminas-) abonando en todos los casos los derechos de exportación establecidos por la Resolución Conjunta ME 27/2008 y 29/2008 que fija la alícuota en 13% y toma como válidos los tributos del Decreto 509/07 que establecían una alícuota del 10%, reclamando una diferencia del 3%.

Cabe destacar que, La resolución conjunta 27 y 29 del año 2008 se dictan en función de lo previsto en la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero), en la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92), sus modificaciones, y en el Artículo 22 del Decreto Nº 509/07.

Que en primer lugar, corresponde reseñar que la ley 25.561 (BO: 07.01.02) en cuanto declaró la emergencia

cambiaria y económica y la delegación en el Poder Ejecutivo de las facultades legislativas para fijar las alícuotas de los Derechos de Exportación, fue prorrogada por el Congreso mediante las leyes 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (BO: 22.12.2009); 26.729 (BO: 28.12.2011); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15) que extendió su vigencia hasta el 31.12.17. En consecuencia, al momento del dictado del decreto 509/07 -como pretende la actora que sean liquidados los tributos- las condiciones de emergencia cambiaria determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación, extendiéndose hasta el año 2017.

Que corresponde señalar, en segundo lugar, que el decreto 509/07, se dictó en ejercicio de las facultades conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por los incisos 1 y 2 del Artículo 99 de la CONSTITUCION NACIONAL, por los Artículos 11, apartado 2 y 12 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y por el art. 6º de la Ley de Emergencia Nº 25.561 con sus prórrogas –leyes 25.972 (BO: 17.12.04); 26.077 (BO: 10.01.06); 26.204 (BO: 20.12.06); 26.339 (BO: 04.01.08); 26.456 (B0: 16.12.08); 26.563 (B0: 22.12.09); 26.729(B0: 28.12.11); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15)- y en las leyes 26.217 (BO: 16.01.07) y 26.732 (BO: 28.12.11), la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, el Artículo 2º inciso d), apartado 5) del Decreto Nº 101 de fecha 16 de enero de 1985 y el Artículo 2º del Decreto Nº 645 de fecha 26 de mayo de 2004, plexo normativo y demás leyes que fueron prorrogándose en la emergencia económica hasta el 31 de diciembre del año 2017, con un intervalo que duró hasta el dictado del decreto 793/18 el 4 de septiembre de 2018, ratificado por ley 27.467 del Congreso de La Nación con vigencia hasta finales del año 2020.

En tal sentido, durante un periodo de 15 años desde su creación y mediante sus sucesivas prórrogas existió una indubitable y clara voluntad del Congreso de gravar con derechos de exportación a las operaciones de este tipo, como sucedió con el dictado de la Resolución Conjunta 27 y 29 del 2008.

Del mismo modo, el Congreso de la Nación, tanto en la ley 26.217 como en la 26.732, además de crear y prorrogar por cinco años el impuesto a la exportación que había creado, delegó en el PEN -por cada una de esas leyes- las facultades para establecer las alícuotas correspondientes (art. 6 de la ley 25.561 y art. 1 de las leyes mencionadas), así como ratificó y ordenó expresa y nominalmente la continuación en vigencia de las normas delegadas dictadas previamente por el PEN que fijaban las alícuotas de los derechos (art. 2 de ambas leyes, 26.217 y 26.732) en base precisamente a las normas delegantes mencionadas en primer término (arts. 6 de la ley 25.5.61 y arts. 1 de las leyes 26.217 y 26.732).

Las regulaciones legales del Congreso, especiales y específicas, se dispusieron además sin perjuicio del régimen general de delegación legislativa de la ley constitucional 26.122 (sancionada por el Congreso conforme la manda del art. 99 inc. 3 cuarto párrafo de la Constitución), vigente desde el 28.07.06 para todas las normas delegadas dictadas por el PEN -es decir previo al dictado del decreto 509/07 y cuyos fundamentales arts. 17 y 24 establecen la vigencia de las normas delegadas dictadas por el PEN desde su entrada en vigencia y hasta su ratificación o derogación por parte del Congreso. En caso de ratificación de la norma delegada por el Congreso, tal ratificación tiene efecto retroactivo y aún en el caso de su derogación, los efectos de tal acto derogatorio son prospectivos.

Que atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, corresponde en este punto dejar sentado que conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A., el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que no es factible extender -como lo solicita la parte actora- 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.

VII.- 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*". **VIII.-** 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.

VIII.- 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 comentado “ut-supra”, donde 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 (art 151 de la Ley 11.683): *“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. …”*.

IX.- Que en virtud de todo lo expuesto, los derechos de exportación fijados conforme la resolución conjunta 27 y 29 del año 2008, con sustento en la Emergencia Económica y demás argumentos expuestos precedentemente, resultan legítimamente exigibles y correctamente abonados al momento de documentarse las exportaciones a consumo 12026EC01000945X, 12026EC01001572F, 12026EC01001925H, 12026EC01002552E, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la Resolución N° 18/2019 AD GUAL, en cuanto deniega la acción de repetición interpuesta por la actora.

X.- En relación a las costas, considero que las mismas deben ser impuestas a la actora vencida en conformidad a lo dispuesto en el art. 1163 del C.A..

Que, por ello, **VOTO** por:

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

2.- Confirmar la Resolución **N° 18/2019 AD GUAL**, dictada en la actuación administrativa **SIGEA Nº 12492-271-2018,** en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma **“MOLINO CAÑUELAS SACIFIA”**, con costas (Art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Me remito a los considerandos I a IV del voto del Dr. Juárez, continuando conforme lo siguiente.

II.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada -18/2019 (AD GUAL)-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$S2.400,4, que según refiere habría abonado en demasía con relación a los permisos de embarque (PE) 12026EC01000945X, 12026EC01001572F, 12026EC01001925H, 12026EC01002552E. Mediante tales PE documentó la exportación de las mercaderías ubicadas en las PA 1901.20.00.910R –*A base de harina de trigo Las demás - Mezclas y pastas para la preparación de productos de panadería, pastelería o galletería*-, PA 1101.00.10.110C en envases inmediatos de contenido neto inferior o igual a 2 Kg (Res. 835/05 SAGPyA) *Fortificada con hierro y vitaminas, con adición de aditivos. De trigo HARINA DE TRIGO O DE MORCAJO (TRANQUILLÓN)*- y PA 1101.00.10.190D –*Los demás Fortificada con hierro y vitaminas, con adición de aditivos De trigo HARINA DE TRIGO O DE MORCAJO (TRANQUILLÓN)*- abonando los derechos de exportación establecidos por la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 que fijó, para esas PA, una alícuota del 13% (Ver art. 1 y Anexo).

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 10% para las PA objeto de autos (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto).

III.- Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con posterioridad al decreto 509/07 se pretendieron 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)-, de reconocido rechazo legislativo. Posteriormente, se dictó la resolución 189/08 (BO: 28.07.08), que fijó, para las PA de autos, una alícuota de derechos de exportación del 18% (Ver art. 1 y Anexo). Más tarde, se dictó la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 (BO: 23.12.08) que estableció para las PA de autos una alícuota de derechos de exportación del 13% (Ver art. 1 y Anexo).

Aclarado el iter normativo aplicable a las mercaderías en trato, cabe recordar, *en segundo lugar*, que como ya he señalado en numerosos precedentes, tanto el decreto 509/07 como la alícuota del 10% fijada para las mercaderías de autos, poseen plena vigencia y validez legal, bajo el estándar constitucional del considerando 11 del fallo "Camaronera", aplicado al procedimiento de la ley 26.122 y al trámite seguido en el Congreso, a partir del **28.11.07**, momento en el cual se completó la intervención de las dos cámaras del Congreso, aprobando el referido decreto.

Contra tal alícuota del 10% emanada del decreto 509/07, tomada como válida por la actora, corresponde contrastar la alícuota del 13% fijada por la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08. Si bien con posterioridad al citado decreto el PEN aumentó al 18% la alícuota para las mercaderías en trato –mediante la resolución 189/08-, al momento imponible de los PE en trato, -**oficializados 12.04.12, 28.05.12, 04.07.12 y 24.08.12**-, se encontraba ya vigente la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 que la fijaba en un 13%.

IV.- Sentado lo que antecede, corresponde evaluar la validez legal de la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08, en cuanto resultó de aplicación a las exportaciones de las mercaderías objeto de autos.

Para ello, es menester recordar, en *tercer lugar*, que el art. 76 de la Constitución establece, como requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante* (en el caso, resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08), tres exigencias claras: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

En *cuarto lugar*, no puede dejar de señalarse la relevancia que tiene en autos la jurisprudencia de la Corte

Suprema *in re* “Camaronera Patagónica” (Fallos: 337:388), sentencia del 15.04.14, en cuanto establece, **para la materia tributaria**, el estándar jurisprudencial de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o, de existir, incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

Específicamente, véase que las normas delegantes de facultades que se invocan para el dictado de la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 (de modo genérico el CA, la ley de ministerios, el art. 22 del decreto 509/07, el decreto 2752/91 y el decreto 2275/94) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional a *aumentar* (del 10 al 13%) las alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, son normas que, *prima facie*, no superan el *test* del art. 76 de la Constitución -materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio-.

Así, resulta claro que la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 no se dictó con base en una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas **tributarias**, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 (“Camaronera Patagónica”). Por ello, y porque no ha sido objeto de ratificación posterior por el Congreso de acuerdo al mencionado estándar jurisprudencial establecido por la Corte, las alícuotas incrementadas por dicha normativa padecen el vicio de nulidad absoluta e insanable que embarga a la mencionada resolución (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11).

En consecuencia, las alícuotas incrementadas por la resolución conjunta MEyFP 27/08 y 29/08 -3% en comparación con el decreto 509/07- deben considerarse como incrementadas con base en una norma nula de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 76 de la Constitución, por lo que el reclamo de la actora deviene legítimo y procedente.

V.- ***Moneda en que se deben devolver los derechos***: Dicho lo anterior, se aclarará lo referido a la moneda en que deben devolverse los derechos de exportación abonados en demasía, en atención a la controversia que tiene como punto focal la aplicación del precedente de la Corte Suprema *in re* “CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A c/ DGA)” del 15.05.14 (ver aquí: https://sjconsulta. csjn .gov .ar / sjconsulta / documentos / ver DocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7111951.

No comparto el criterio sentado por la Corte en el referido precedente, conforme los fundamentos expuestos en mis votos disidentes en las causas “MONSA S.R.L.” (Expte. 32.261-A, 03.07.19, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/32261-A-03-07-19.pdf); “TETRA PAK SRL” (Expte. 38.243-A, 21.08.19, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/38243-A-21-08-19.pdf); “CURCIJA S.A.” (Expte. 30.506-A, 30.08.19, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2020/02/30506-A-30-08-19.pdf) y “COFCO International Argentina S.A.” puntos VI y VII (EX-202 1-1082 12085-APN-SGASAD#TFN, 18.10.22, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2021-108212085-AP N-SGASADTFN-18-10-2022.pdf) los que se consideran integrando y fundamentando este pronunciamiento.

No resulta ocioso recordar, una vez más, que, cuando el primer párrafo del art. 20 de la ley 23.905 se establece que los tributos aduaneros se *determinarán* en dólares, el legislador usa una expresión técnica, precisa, propia de nuestra legislación tributaria -determinación-, *comprensiva* tanto de: **a)** los procedimientos de *deficiencia* fiscal (cuando hay una deuda del contribuyente con el Fisco) que tramitan mediante los procedimientos de determinación de oficio (en materia impositiva) o impugnación (en materia aduanera); **b)** los procedimientos de *repetición* de impuestos (cuando el contribuyente los pagó en exceso, generándose un crédito fiscal a su favor que el estado debe honrar). *Ambos procedimientos* -impugnación y repetición- tienen carácter jurídico de

determinación, expresión técnica usada por el legislador en los arts. 11, 14, 16, 81, 83 y concordantes de la ley 11683, como en las normas respectivas del Código Aduanero, del Acuerdo de Valor del GATT y demás legislación tributaria (ver mis votos referidos *supra*). Se trata de la misma expresión técnica utilizada por el legislador en el primer párrafo del art. 20 de la ley 23.905, no pudiendo aducirse su inconsecuencia o imprevisión (Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros).

La palabra "determinación", pese a lo que sostiene la Corte en el considerando 6º de "CENCOSUD", no se limita a los montos "adeudados por los contribuyentes", ni puede confundirse con la franquicia -de carácter *liquidatorio*- del párrafo segundo del mismo art. 20 de la ley 23.905, que habilita a cancelar en pesos las deudas de tributos aduaneros *determinadas* en dólares.

Tratándose los tributos repetidos en autos de diferencias de derechos de exportación que se determinan en dólares (ley 23.905. art. 20, párrafo primero) y siendo que la diferencia asciende a la suma de U$S2.400,41, ésta es la suma de capital que corresponderá devolver, con sus intereses resarcitorios. Para su pago la Aduana podrá hacer uso de la franquicia del art. 20, segundo párrafo de la ley 23.905 y cancelarlos al tipo de cambio oficial –vendedor- del día anterior al de su efectiva cancelación.

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

1.- Revocar la resolución 18/2019 (AD GUAL), dictada en marco de las actuaciones administrativas 12492-271-2018, haciendo lugar a la devolución de la suma abonada en exceso en concepto de derechos de exportación con relación a los permisos de embarque 12026EC01000945X, 12026EC01001572F, 12026EC01001925H, 12026EC01002552E.

2.- Declarar que corresponde devolver la suma de U$S2.400,41 conforme lo expuesto en el considerando **V**, con más los intereses de los arts. 811 y 812 del Código Aduanero, que deberán calcularse desde la fecha en que la actora presentó su reclamo hasta la fecha del pago efectivo y total.

3.- Imponer las costas a la Aduana (art. 1163 CA).

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez en cuanto rechaza el planteo de nulidad formulado por la parte actora con costas, así como en cuanto confirma la resolución aduanera apelada en autos. En relación a las costas sobre el fondo, a los efectos de lograr la mayoría, adhiero a la imposición de costas dispuestas por el Dr. Juárez, dejando a salvo mi criterio que sustento en diversos pronunciamientos de la Sala "G".

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

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

2.- Confirmar la Resolución N° 18/2019 AD GUAL, dictada en la actuación administrativa SIGEA Nº 12492-271-2018, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "MOLINO CAÑUELAS SACIFIA", con costas (Art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez, Juan Manuel Soria y Claudia Beatriz Sarquis (Vocal subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación) -conf. art. 52 del Reglamento de

Procedimientos del TFN-).

Digitally signed by Juan Manuel Soria
Date: 2025.07.08 16:10:00 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: 2025.07.08 16:21:17 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 Hector Hugo Juarez
Date: 2025.07.14 14:07:05 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.14 14:07:29 -03:00