Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-76023225-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-19214215- -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, Héctor Hugo Juárez y Claudia Beatriz Sarquis (subrogante), con la Presidencia del Vocal nombrado en segundo término, 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-2024-19214215- -APN-SGASAD#TFN

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2024-19210095-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-2023-561-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12542-3440-2021, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de u$s298.440,66 vinculado a los Permisos de Embarque ("PE") 16052EC01006320E, 16052EC01006319M, 16052EC01006314H, 16052EC01005305G, 16052EC01004545L, 16052EC01004373K, 16052EC01003763M, 16052EC01003655M y 16052EC01003365K con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados mediante el decreto 133/15-. Realiza una descripción de los antecedentes y de la actividad que desarrolla la empresa. Seguidamente fundamenta el recurso y argumenta graves inconsistencias 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 requerido por la Compañía. Manifiesta que el acto administrativo para ser válido, requiere ser causado y expresar en forma concreta las razones que lo motivan, debiendo 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 apeladas. 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 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 de la Constitución ("CN") entre otros, el principio de legalidad tributaria. Este principio implica que la imposición de tributos sólo puede efectuarse mediante la sanción de una ley formal del Congreso. 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 ciertas condiciones, lo que resulta ratificado por el art. 99 inc. 3 del mismo texto legal. Añade que habiendo llegado la CSJN a la conclusión de que los derechos de exportación tienen naturaleza tributaria, su imposición jamás podría ser realizada a través de un decreto del PEN: ello es contradictorio a los principios, derechos y garantías establecidos en la CN. Menciona los arts. 76 y 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 circunstancias excepcionales y nunca cuando se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos. 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 consecuencia de una delegación válida ni obtuvo ratificación por ley formal del Congreso (tampoco el tratamiento de la ley 26.122); en consecuencia, las alícuotas fijadas por el decreto 793/18 devinieron ilegítimas por incumplir el principio constitucional de legalidad en materia tributaria. Realiza una síntesis de lo argumentado. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-58232473-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal, contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 12542-3440-2021. 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 el 10.06.24 se abre la causa a prueba (PV-2024-61004654-APN-VOCXIII#TFN) y el 05.06.25 (PV-2025-60860467-APN-VOCXIII#TFN) se tiene por decaído el derecho a su producción (art. 45 RTFN). El 11.06.25 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 12542-3440-2021 se inician el 23.12.21 con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación a los PE 16052EC01005304F, 16052EC01006320E, 16052EC01006319M, 16052EC01006314H, 16052EC01005305G, 16052EC01004545L, 16052EC01004373K, 16052EC01003763M, 16052EC01003655M y 16052EC01003365K. A fs. 45 el 31.03.23 se dispone que por el presente SIGEA tramitarán los PE 16052EC01006320E, 16052EC01006319M, 16052EC01006314H, 16052EC01005305G, 16052EC01004545L, 16052EC01004373K, 16052EC01003763M, 16052EC01003655M y 16052EC01003365K y por el SIGEA 12542-3440-2021/1 el PE 16052EC01005304F y a fs. 46 se tiene por presentada a la firma y no se hace lugar la prueba informativa y pericial ofrecida. Se agrega *print* de pantalla carga/edición de expedientes, resumen de devolución cargada. A fs. 85 luce el informe 363/2023 (SEIS AD ROSA). La parte interpone recurso de revocatoria (fs. 87), el que es rechazado a fs. 88 y, sin más trámite, con fecha 29.12.23 se dicta la resolución RESOL-2023-561-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, por cual se rechaza la repetición solicitada (fs. 91ref/92ref).

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. 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 la defensa de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos (punto VI. de su contestación). Considero que debe rechazarse este planteo 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-2023-561-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI-, en cuanto rechaza la solicitud de devolución de derechos de exportación interpuesta por la firma MOLINOS CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A., se ajusta a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de U$S298.440,66, que según refiere habría abonado en demasía con relación a los permisos de embarque (PE) 16052EC01006320E, 16052EC01006319M, 16052EC01006314H, 16052EC01005305G, 16052EC01004545L, 16052EC01004373K, 16052EC01003763M, 16052EC01003655M y 16052EC01003365K. Mediante esos PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA **2304.00.10.100B** –Harina de tortas (Ley 21.453) Harina y pellets TORTAS Y DEMÁS RESIDUOS SÓLIDOS DE LA EXTRACCIÓN DEL ACEITE DE SOJA (SOYA), INCLUSO MOLIDOS O EN PELLETS- y en la PA **2302.50.00.100A** –Pellets de cáscara de soja – De leguminosas SALVADOS, MOYUELOS Y DEMÁS RESIDUOS DEL CERNIDO, DE LA MOLIENDA O DE OTROS TRATAMIENTOS DE LOS CEREALES O DE LAS LEGUMINOSAS, INCLUSO EN –PELLETS- abonando los derechos de exportación establecidos por el decreto 133/15 que fijó, para esas 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 **-20.04.16, 22.04.16, 16.05.16, 20.05.16, 24.05.16, 27.06.16, 02.08.16, 04.08.16 y 08.08.16** para los diferentes 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).

VIII. 1.- Me expediré en *primer lugar* sobre la mercadería ubicada en las PA 2304.00.10.100B, que involucra los PE 16052EC01006320E, 16052EC01006319M, 16052EC01006314H, 16052EC01005305G, 16052EC01004545L, 16052EC01004373K y 16052EC01003763M, 16052EC01003655M.

Para ello, corresponde señalar, que con posterioridad al decreto 509/07 se dictó la resolución 368/07 (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 181/08 (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 368/07.

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) 368/07 (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 368/07 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 **181/08**; 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 368/07 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 (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/07/EX-2020-56397479-AP_N-SGASAD-TFN.pdf) **las resoluciones 368/07 y 181/08, 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**.

VIII.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 368/07 y 181/08) **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 con relación a la PA 2304.00.10.100B, -por ser defectuoso su planteo jurídico- y confirmar parcialmente la resolución apelada.

IX.1.- En *segundo lugar*, resta expedirse sobre la mercadería ubicada en la PA 2302.50.00.100A con relación al PE 16052EC01003365K. Por tal mercadería, la actora abonó los derechos de exportación establecidos por el decreto 133/15 (BO: 17.12.15) que fijó, para esa PA, una alícuota de derechos de exportación del 27% (ver art. 1 y Anexo I).

La actora cuestiona la validez del mencionado decreto, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14. En esta línea, manifiesta que la única normativa que tuvo refrenda legislativa -y sería por ende constitucional- fue el decreto 690/02 (BO: 26.04.02), que según refiere estableció una alícuota del 5% para la PA objeto de autos.

Aclarado ello, corresponde señalar que mediante el decreto 2275/94 (BO: 30.12.94) se aprobó en el orden nacional la

nomenclatura única basada en el sistema armonizado de designación y codificación de mercaderías, sustituyéndose la nomenclatura del comercio exterior (NCE) por la nomenclatura común del MERCOSUR (NMC) (art. 1 y anexo I). Dicha norma ubicó al pellet de cáscara de soja en la PA 2302.50.00.100A.

Posteriormente se dictó la resolución 11/02 del Ministerio de Economía (BO: 05.03.02), que fijó una alícuota de derechos de exportación del 10% para todas las mercaderías ubicadas en su anexo (art. 1 y anexo), y una alícuota del 5% para todas las mercaderías no consignadas en el referido anexo (art. 2). Bajo este marco, el pellet de cáscara de soja quedó gravado con una alícuota del 5%, atento a que la PA 2302.50.00.100A no fue consignada en el anexo de la resolución 11/02.

Luego se dictó la resolución 35/02 del Ministerio de Economía (BO: 08.04.02), que fijó una alícuota de derechos de exportación del 20% para todas las mercaderías ubicadas en su anexo (art. 1 y anexo), manteniendo la alícuota de derechos de exportación fijada por la resolución 11/02 para todas las mercaderías no incluidas en su anexo (art. 2). La PA 2302.50.00.100A no fue incluida en el anexo de la nueva resolución, por lo que se mantuvo gravada a una alícuota de derechos de exportación del 5%.

Más tarde se dictó el decreto 690/02 (BO: 26.04.02), mediante el cual se sustituyó el anexo I del decreto 2275/94, estableciéndose la nueva nomenclatura común del MERCOSUR (NMC) (art. 1). Este decreto, si bien modificó los anexos de las resoluciones 11/02 y 35/02, continuó dejando fuera de ambos a la PA 2302.50.00.100A, por lo que la alícuota siguió siendo del 5%. Finalmente, mediante el art. 19 del decreto 509/07 (BO: 23.05.07) se mantuvo en 5% la alícuota de derechos de exportación para esta PA.

Finalmente, mediante el dictado del decreto 2014/13 (BO: 02.12.13) se incorpora al Anexo XIV del Decreto 509/07 la posición arancelaria en trato, elevándole la alícuota al 32%.

La PA 2302.50.00.100A no sufrió variaciones en su alícuota de derechos de exportación hasta el dictado del decreto 2014/13 (BO: 02.12.13) que la elevó al 32% y después con el decreto 133/15 (BO: 17.12.15) que se la baja al 27% (ver art. 1 y Anexo I).

IX.2.- Sentado lo que antecede, corresponde evaluar la validez legal de los decretos 2014/13 y 133/15, en cuanto aumentó y después bajó las alícuotas, respectivamente, de derechos de exportación para la mercadería en trato.

Para ello, es menester recordar, que el art. 76 de la Constitución establece, como requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante* (en el caso, decreto 2014/13 y decreto 133/15), tres exigencias claras: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

Asimismo, 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 los decretos (art. 99 inc.1 de la Constitución y art. 755 del CA) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional a *aumentar y luego bajar* 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 los decretos 2014/13 y 133/15, en cuanto aumentó y bajó las alícuotas de derechos de exportación para la mercadería ubicada en la PA 2302.50.00.100A, no se dictaron 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 fue 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 o bien posteriormente disminuidas para esta PA por los decretos 2014/13 y 133/15, respectivamente, deben considerarse como incrementadas o bajadas 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, siendo válida la alícuota del 5% establecida por el decreto 509/07.

IX.3.- ***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/verDocumentoByIdLinksJSP.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), ésta es la moneda en la que efectuarse su devolución, 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.

X.- ***Costas*****:** En relación a las costas, en cuanto se confirma parcialmente la resolución apelada deben imponerse a la actora vencida, 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) y a la Aduana en cuanto se revoca parcialmente la resolución apelada con relación a la PA 2302.50.00.100A (art. 1163 del CA)

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

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

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

3.- Confirmar parcialmente la resolución RESOL-2023-561-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12542-3440-2021 respecto de las operaciones de exportación con relación a los PE 16052EC01006320E, 16052EC01006319M, 16052EC01006314H, 16052EC01005305G, 16052EC01004545L, 16052EC01004373K y 16052EC01003763M, 16052EC01003655M, mercaderías ubicadas en la PA 2304.00.10.100B, con costas a la actora.

4.- Revocar parcialmente la resolución RESOL-2023-561-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 12542-3440-2021, respecto de la operación de exportación del PE 16052EC01003365K, mercadería ubicada en la PA 2302.50.00.100A, declarando que corresponde devolver las sumas solicitadas en dólares estadounidenses –conforme lo establecido en el considerando **IX.3.-**, 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, con costas a la DGA.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al IV del Voto del Dr. Juan Manuel Soria.

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, con costas cfme. art. 1163 CA.

III.- Que adhiero a los argumentos expuestos en el considerando VI y a su conclusión respecto a la defensa de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos (punto VI. de su contestación), sin costas.

IV.- Que, en particular, adhiero al argumento –y conclusión- expuesto en el punto VIII.2 del voto del Vocal preopinante en cuanto considera que el decreto 133/15, al reducir la alícuota establecida para la PA de autos del 32% al 27% -alícuota efectivamente abonada- produjo un claro beneficio a la actora, por lo que no se advierte en ese caso ninguna afectación a su derecho de propiedad. Pero disiento en lo resuelto en el punto IX.2 de su voto, declarando que corresponde devolver las sumas solicitadas, sobre la mercadería ubicada en la PA 2302.50.00.100A con relación al PE 16052EC01003365K. Cabe aclarar, que por tal mercadería, la actora abonó los derechos de exportación establecidos por el decreto 133/15 (BO: 17.12.15) que fijó, para esa PA, una alícuota de derechos de exportación del 27% (ver art. 1 y Anexo I), dentro del ámbito de la Emergencia Económica, por lo tanto, y conforme los argumentos que se expondrán a continuación, considero debería confirmarse lo resuelto en sede Aduanera.

V.- Dicho ello, y en relación a todos los Permisos de Embarque y sus reclamos de devolución rechazados, corresponde manifestar que, 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.

VI.- 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*.”.

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

3.- Confirmar la resolución **RESOL-2023-561-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI**, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA **12542-3440-2021** respecto de las operaciones de exportación con relación a los PE 16052EC01006320E, 16052EC01006319M, 16052EC01006314H, 16052EC01005305G, 16052EC01004545L, 16052EC01004373K, 16052EC01003763M, 16052EC01003655M y asimismo respecto de la operación de exportación del PE 16052EC01003365K, para la mercadería ubicada en la PA 2302.50.00.100A, con costas a la actora cfme. art. 1163 CA.

La Dra. Claudia Beatriz Sarquis dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez, por aplicación del Plenario del Tribunal

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

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

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

3.- Confirmar la resolución **RESOL-2023-561-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI**, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA **12542-3440-2021** respecto de las operaciones de exportación con relación a los PE 16052EC01006320E, 16052EC01006319M, 16052EC01006314H, 16052EC01005305G, 16052EC01004545L, 16052EC01004373K, 16052EC01003763M, 16052EC01003655M y asimismo respecto de la operación de exportación del PE 16052EC01003365K, para la mercadería ubicada en la PA 2302.50.00.100A, con costas a la actora cfme. art. 1163 CA

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA).

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.07.08 16:14:07 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 14:02:57 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: 2025.07.14 14:57:54 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: 2025.07.14 14:58:24 -03:00