Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-78332269-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 18 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-17773469- -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 y Héctor Hugo Juárez (la Vocalía de la 14ª nominación está vacante), bajo la presidencia del vocal designado 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-2025-17773469- -APN-SGASAD#TFN

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2025-17772767-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-2024-1412-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI recaída en las actuaciones administrativas EX-2023-00511991- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, mediante la cual se rechaza la solicitud de devolución de u$s23.400,00 vinculado al Permiso de Embarque ("PE") 16057EC01010690Y con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo 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 la solicitud 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.- La representación fiscal con fecha 08.05.25 acompaña el SIGEA involucrado en la presente causa, junto al poder y sin ninguna otra presentación. Por ello, se le hace saber que no acompañó el escrito contestando el traslado y se la intima por el plazo de cinco días a que cumpla en acompañarlo (PV-2025-49828110-APN-VOCXIII#TFN), lo que se encuentra debidamente notificada con fecha 14.05.25 conforme constancia IF-2025-50690674-APN-VOCXIII#TFN; intimación que tampoco fue cumplida por la Aduana.

III.- Encontrándose ampliamente vencido el plazo para que la representación fiscal conteste el traslado le fuera conferido mediante PV-2025-26756943-APN-VOCXIII#TFN y encontrándose acompañadas las actuaciones administrativas involucradas en la causa, el 07.07.25 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas EX-2023-00511991- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI se inician con fecha 16.03.23 con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al PE 16057EC01010690Y. Realizados diferentes pases para su tramitación, con fecha 29.02.24 (IF-2024-00488031-AFIP-SESUADSALO#SDGOAI) la Sección Sumarios remite las actuaciones. Se agrega *print* de pantalla del SIM y PE. Con fecha 11.03.24 se confecciona el informe técnico (IF-2024-00605287-AFIP-SEISDVOSAL#SDGOAI) y con fecha 19.03.24 certifica el pago efectuado (IF-2024-00686596-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-2024-04037511-AFIP-ADSALO#SDGOAI). La parte interpone recurso de revocatoria (PV-2024-04145593-AFIP-SRRODVMENT#SDGPCI), el que le es rechazado con fecha 10.12.24 (RESOL-2024-1364-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI). Sin más trámite, con fecha 27.12.24 se dicta la resolución RESOL-2024-1412-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, por cual se rechaza la repetición solicitada. El archivo de las actuaciones administrativas EX-2023-00511991- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI acompañadas no contiene embebidos.

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.- Corresponde resolver en autos si la resolución apelada - RESOL-2024-1412-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$s23.400,00, que según refiere habría abonado en demasía con relación al permiso de embarque (PE) 16057EC01010690Y. 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 -**07.11.16** 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).

VI.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**.

VI.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.

VII.- *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).

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

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

2.- Confirmar la resolución RESOL-2024-1412-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas EX-2023-00511991- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, con costas a la actora.

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, en particular, adhiero al argumento –y conclusión- expuesto en el punto VI.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.

IV.- 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.

V.- 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*.”.

VI.- 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.

VII.- 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. …”*.

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

2.- Confirmar la Resolución **RESOL-2024-1412-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**, dictada en el marco de las actuaciones administrativas **EX-2023-00511991- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI**, con costas a la actora.

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

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

2.- Confirmar la Resolución **RESOL-2024-1412-E-AFIP-ADSALO#SDGOAI**, dictada en el marco de las actuaciones administrativas **EX-2023-00511991- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI**, con costas a la actora.

Regístrese, notifíquese y archívese.

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

Digitally signed by Hector Hugo Juarez
Date: 2025.07.18 13:56:11 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: 2025.07.18 14:08:01 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: 2025.07.18 14:08:21 -03:00