República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-68134310-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 5 de Julio de 2022

Referencia: Sentencia EX-2021-85357352-APN-SGASAD#TFN MOLFINO HNOS SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria, Cora M. Musso y Héctor Hugo Juárez, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en segundo término, a fin de resolver en los autos **EX-2021-85357352-APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"MOLFINO HNOS S.A."**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 10.09.21, mediante el RE-2021-85349891-APN-SGASAD#TFN, la firma actora interpone recurso de apelación contra la Resolución 88/2021 (AD GDEH), dictada por el Administrador de la Aduana de General Deheza, en relación a los expedientes SIGEA 19144-11637-2019; 19144-11621-2019; 19144-11612-2019; 19144-11630-2019; 19144-11631-2019; 19144-11632-2019; 19144-11618-2019; 19144-11606-2019; 19144-11611-2019; 19144-11796-2019; 19144-11798-2019; 19144-11890-2019; 19144-11837-2019; 19144-11836-2019; 19144-11894-2019; 19144-11855-2019; 19144-11865-2019; 19144-11841-2019; 19144-11839-2019; 19144-11838-2019; 19144-11892-2019; 19144-11794-2019; 19144-11835-2019; 19144-11834-2019; 19144-11833-2019; 19144-11832-2019; 19144-11831-2019 y 19144-11852-2019 por cuanto deniega la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación -establecidos conforme el decreto 793/2018- relativos a las exportaciones concretadas bajo los permisos de Embarque ("PE"), correspondientes a cada uno de dichos SIGEA, que son los PE 18088EC01007986L; 18088EC01008370W; 18088EC01008743D; 18088EC01008682F; 18088EC01008606B; 18088EC01008685X; 18088EC01008414V; 18088EC01008836G; 18088EC01008884J; 18088EC01009165C; 18088EC01009123T; 18088EC01009095E; 18088EC01009410S; 18088EC01009415A; 18088EC01009421U; 18088EC01009423W; 18088EC01009429F; 18088EC01009401S; 18088EC01009318C; 18088EC01009398K; 18088EC01009399L; 18088EC01009548H; 18088EC01009507C; 18088EC01009590E; 18088EC01009597L; 18088EC01009478J; 18088EC01009665H y 18088EC01009715D. Las sumas reclamadas por cada PE en cada uno de los expedientes SIGEA suman un total de Pesos Doce Millones Setecientos Catorce Mil Ochocientos Setenta y Seis con 56/100 ($ 12.714.876,56). La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó las exportaciones allí declaradas y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Señala que dicho decreto fijó para todo el universo arancelario un derecho de exportación *ad valorem* del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería) invocando para disponerlo los

arts. 99 inc. 1 y 2, de la Constitución y el 755 del Código Aduanero ("CA"). Agrega que si bien en los considerandos del decreto se destaca que la norma es un decreto reglamentario lo cierto es que opera como un reglamento delegado; es decir, *aquél que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el Poder Legislativo.* Por ello argumenta que el decreto aquí cuestionado, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado (autorizado a partir de la doctrina sentada por la Corte en Delfino-Mouviel-Cocchia que admitió la delegación impropia) y que tenía sustento en el antiguo art. 86, inc. 2 de la Constitución y que hoy en día -luego de la reforma del año 1994- se encuentra prohibido por el art. 76. Explica que el servicio aduanero, entiende que el mencionado decreto 793/18 se dictó en el ámbito interno de la administración y que, por lo tanto, no le resultan aplicables las conclusiones a las que arribó la Corte en el caso "Camaronera Patagónica". Sin embargo, señala que la Aduana omite considerar no solo que el decreto en cuestión es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad), sino que el tema analizado en dicho precedente es ciertamente análogo al que aquí se cuestiona y que, además, motivó el dictado de la ley 27.467 que, luego de ratificar la validez y vigencia del decreto en cuestión, sí estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Con base en lo anterior examina los alcances del citado decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA, explayándose al respecto, para concluir de este modo que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Cita el principio de legalidad y refiere jurisprudencia de la Corte Suprema, considerando que es indudable que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se arrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación para el universo arancelario, sin que exista una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional; opone que, como bien lo ha dicho la Corte en el considerando 9º del caso "Camaronera Patagónica", *"ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata"*. Añade que no desconoce que el fallo allí emitido refería a la Resolución (ME) 11/02, pero tampoco desconoce la Corte señaló allí que en el CA no se prevé *"la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación"*. Plantea que es indudable que el decreto 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución; por ello los derechos de exportación allí fijados, resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, tal como lo dijo la Corte en el citado caso "Camaronera Patagónica". Expresa que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 13.12.18, cuando entró en vigencia la ley 27.467, por lo cual siendo que los PE aquí involucrados se oficializaron previo a dicha fecha, y visto que, conforme el art. 726 del CA, el momento imponible queda fijado con *el registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo*, la exigencia de pago del derecho de exportación establecido por el decreto 793/18 es improcedente. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello, como así también a fallos dictados por la Justicia Federal de Rosario, de Bahía Blanca y de Mendoza. Hace referencia a la facultad de este tribunal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que, si bien es cierto que el artículo 1164 del CA le impide, en principio, al tribunal pronunciarse sobre la validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, si se lo permite en tanto la Corte hubiere declarado su inconstitucionalidad. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la Corte en el citado caso "Camaronera Patagónica S.A." y asimismo determine que el decreto 793/18 sólo resultó válido a partir de la entrada en vigencia de la ley 27.647 que lo ratificó. Ello así, por cuanto su dictado se sustentó en una norma inválida (art. 755 del CA) y, por lo tanto, solo pudo tener efectos una vez que el Congreso la ratificó. Cita jurisprudencia de este tribunal y peticiona que se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto 793/18 en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 10.11.21 mediante el IF-2021-108781874-APN-DTD#JGM. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. Reseña los hechos y la normativa aplicable: arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución

11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera", la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que le dio la Corte Suprema. Cita jurisprudencia de este tribunal en los autos "Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación", Expte. 38.422-A, como así también los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al citado decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante, entre otros el fallo dictado por la Sala "G", en los autos caratulados "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. C/ DGA. S/ Apelación", Expte. EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN, del 18.02.21, que cita y da por reproducido. Refiere a la limitación de este tribunal para declarar la inconstitucionalidad solicitada e indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 del CA. Agrega que la contraria plantea como único argumento la inconstitucionalidad de normas jurídicas, entendiendo que, conforme la normativa transcripta, esté Tribunal no debería expedirse al respecto. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada. 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.- El 01.07.2022 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala "E" (PV-2022-66536136-APN-VOCXIII#TFN) y el 04.07.2022 se los pasa a sentencia (IF-2022-67385252-APN-VOCXIII#TFN).

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-11637-2019; 19144-11621-2019; 19144-11612-2019; 19144-11630-2019; 19144-11631-2019; 19144-11632-2019; 19144-11618-2019; 19144-11606-2019; 19144-11611-2019; 19144-11796-2019; 19144-11798-2019; 19144-11890-2019; 19144-11837-2019; 19144-11836-2019; 19144-11894-2019; 19144-11855-2019; 19144-11865-2019; 19144-11841-2019; 19144-11839-2019; 19144-11838-2019; 19144-11892-2019; 19144-11794-2019; 19144-11835-2019; 19144-11834-2019; 19144-11833-2019; 19144-11832-2019; 19144-11831-2019 y 19144-11852-2019 se inician, todas, entre los días 18.09.19 y 20.09.19, conteniendo en sus primeras fojas la solicitud de devolución, que suman un total de Pesos Doce Millones Setecientos Catorce Mil Ochocientos Setenta y Seis con 56/100 ($ 12.714.876,56) en concepto de derechos de exportación, relativa a los correspondientes PE 18088EC01007986L; 18088EC01008370W; 18088EC01008743D; 18088EC01008682F; 18088EC01008606B; 18088EC01008685X; 18088EC01008414V; 18088EC01008836G; 18088EC01008884J; 18088EC01009165C; 18088EC01009123T; 18088EC01009095E; 18088EC01009410S; 18088EC01009415A; 18088EC01009421U; 18088EC01009423W; 18088EC01009429F; 18088EC01009401S; 18088EC01009318C; 18088EC01009398K; 18088EC01009399L; 18088EC01009548H; 18088EC01009507C; 18088EC01009590E; 18088EC01009597L; 18088EC01009478J; 18088EC01009665H y 18088EC01009715D. El trámite administrativo de todos los SIGEA es paralelo y consistió, básicamente, luego de la presentación del reclamo de repetición, en: **1)** La resolución del Administrador de la Aduana de General Deheza, de fecha 18.03.2020 por la que se tiene por presentado el reclamo de repetición; se le otorga el trámite del art. 1068 del CA; tiene por agregado el sobre contenedor del PE respectivo conforme el inc. E punto 3.B. de la Resolución General (AFIP) 2365/07, ordenando: **(i)** la intervención de la Sección Informático Financiera para certificar el pago de los tributos, **(ii)** la de la Sección Inspección Simultánea para que se expida sobre la procedencia de la repetición y, nuevamente, **(iii)** de la Sección Económica Financiera para que determine el monto a reintegrar; **2)** Obran luego -con fechas 13.10.2020 o 17.11.2020, según el SIGEA- la consultas, con sus impresiones de pantalla, al Sistema Malvina sobre "histórico liquidaciones" y "Afectación de depósitos en scta. MARÍA" en relación a cada PE; **3)** Luego se expide, con fecha 28.12.2020, la Sección Inspección Simultánea mediante un informe que confirma que los tributos -derechos de exportación- se habían cancelado conforme el decreto 793/18, siendo liquidados por el Sistema Informático Malvinas bajo los criterios ingresados en sus bases; señalaba que dicha instancia, de competencia exclusivamente técnica, no se encuentra habilitada para intervenir en planteos de inconstitucionalidad, no determinando diferencia tributaria alguna, atento lo antes expuesto; **4)** Obra luego, con fecha 24.08.21, el Dictamen Nº 69/2021 (AD GDEH) por el que la instancia dictaminadora de la Aduana de General Deheza recomienda rechazar la solicitud de repetición respecto de los veintiocho SIGEAS y PE antes referidos; **5)** Finalmente, en todos los SIGEAS, aparece agregada la resolución aquí apelada, la Nº 88/2021 de fecha 25.08.21, dictada por el Administrador de la División Aduana General Deheza que, conforme su planilla anexa, predica respecto de todos los expedientes SIGEA y PE de autos,

rechazando todas las repeticiones solicitadas.

V.- Corresponde resolver en la causa si la Resolución 88/2021 (AD GDEH) en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por Molfino Hnos. S.A., en concepto de derechos de exportación abonados con relación a los PE 18088EC01007986L; 18088EC01008370W; 18088EC01008743D; 18088EC01008682F; 18088EC01008606B; 18088EC01008685X; 18088EC01008414V; 18088EC01008836G; 18088EC01008884J; 18088EC01009165C; 18088EC01009123T; 18088EC01009095E; 18088EC01009410S; 18088EC01009415A; 18088EC01009421U; 18088EC01009423W; 18088EC01009429F; 18088EC01009401S; 18088EC01009318C; 18088EC01009398K; 18088EC01009399L; 18088EC01009548H; 18088EC01009507C; 18088EC01009590E; 18088EC01009597L; 18088EC01009478J; 18088EC01009665H y 18088EC01009715D, oficializados todos entre el 04.09.18 y el 04.12.18, se ajusta a derecho. Mediante los referidos PE la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18 que los fijó, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29.10.21, autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan todos los argumentos expuestos por las partes en estos autos y a la que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf).

En consecuencia, opino que correspondería: declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y 04.12.18 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar la resolución apelada; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total reclamada de Pesos Doce Millones Setecientos Catorce Mil Ochocientos Setenta y Seis con 56/100 ($ 12.714.876,56) con más sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26.04.22, este tribunal por 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", por mayoría, acordó fijar la siguiente doctrina legal: "(…) *ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*. Conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Molfino Hnos. S.A.

VII.- En atención a que el fallo plenario es de fecha posterior a la interposición del recurso de apelación, resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina Sala "E" in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA" del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7-10-04 (TFN 15197-A).

VIII.- Por ello voto por:

Confirmar la Resolución 88/2021 (AD GDEH) en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Molfino Hnos. S.A. imponiendo las costas por su orden.

La Dra. Cora M. Musso dijo:

Que adhiero a lo resuelto por el Dr. Soria, en cuanto confirma la resolución apelada por la que se dispuso rechazar el pedido de devolución efectuado por la recurrente, imponiendo las costas por su orden. Ello, por aplicación de la doctrina legal recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió : "*ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"* y dejando a salvo mi opinión, de conformidad a lo expuesto en mi VOTO emitido en la sentencia de esta Sala E (Voc 13°) del 29.10.21, en los autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX-2020-24698973-APN-SGASAD#TFN).

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiere a lo resuelto por el Dr. Soria, en cuanto confirma la Resolución Nro. 88/2021 (AD GDEH) del Administrador de la Aduana de General Deheza, por la que se dispuso rechazar el pedido de devolución efectuado por la recurrente, imponiendo las costas por su orden. Ello, por aplicación de la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "*ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*, con fundamento en los argumentos allí expuestos.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Confirmar la Resolución 88/2021 (AD GDEH) en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Molfino Hnos. S.A. imponiendo las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.05 15:40:52 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.05 15:59:24 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.05 16:03:51 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.05 16:03:51 -03:00