República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-52269447-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 20 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia EX-2023-148280772- MOLFINO HNOS SOCIEDAD ANONIMA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la 18a Nominación), Pablo Adrián Garbarino y Claudia B. Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la 17a Nominación), para resolver en los autos caratulados **"MOLFINO HNOS SOCIEDAD ANONIMA c/DGA s/recurso de apelación", expediente EX-2023-148280772- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2023-148279260-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma MOLFINO HNOS SOCIEDAD ANONIMA e interpone recurso de apelación contra las Resolución 218/2023 (AD RAFA), que rechazó la solicitud de repetición de derechos de exportación abonados en relación al permiso de embarque 18093EC01001566S por un importe total de DOSCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS CON NOVENTA Y DOS CENTAVOS ($ 258.479,92.-) con más sus intereses. Cita los antecedentes del caso. Señala que el servicio aduanero pretende ocultar el hecho de que el decreto 793/18 es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Manifiesta que la doctrina y la jurisprudencia han coincidido en que los derechos de aduana se clasifican en la categoría de impuestos teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas. Alega que en la imposición de tales impuestos deben tenerse en cuenta los derechos y garantías a favor de los sujetos tributarios obligados contenidos en la Constitución. Se refiere al principio de legalidad, funda su pretensión en la interpretación fijada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas", sentencia del 15 de abril de 2014. Señala que el decreto 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución. Alega que no habiendo una clara política legislativa, el Poder Ejecutivo no tenía derecho alguno a fijar un derecho de exportación para el universo arancelario ni a establecer la alícuota. Sostiene que el art. 755 del C.A., lejos de fijar una clara política legislativa, deja al arbitrio del Poder Ejecutivo la facultad de gravar y modificar las alícuotas. Señala que los derechos de exportación fijados por el decreto, resultan inconstitucionales por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria. Afirma que para la validez constitucional de un tributo es imprescindible que el Congreso sea el que lo cree o

modifique, quien delimite el hecho imponible, los sujetos alcanzados, las exenciones previstas y la alícuota o cuantía del impuesto. Resalta que la facultad del Poder Ejecutivo para modificar el impuesto establecido por el Congreso se limita al aspecto cuantitativo (alícuota) y sólo puede ejercerse cuando el Congreso expresamente delega tal facultad y delimita márgenes mínimos y máximos de modificación. Señala que la Corte Suprema remarcó que el principio de legalidad en materia tributaria no cede en circunstancias de emergencia pública. Sostiene 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. Cita jurisprudencia y alega que el planteo hecho por su mandante no es caprichoso, consecuentemente los derechos de exportación abonados en el permiso de embarque aquí involucrado, por imposición del decreto sin ratificación legislativa, resulta inconstitucional de conformidad con la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos fallos y en especial en Camaronera Patagónica. Señala que la ley 26.122 establece que cuando se dicta uno de estos decretos, el Poder Ejecutivo lo ponga de inmediato a consideración del Congreso para su validación. Afirma que la validación o control posterior del Congreso – con vigencia desde el dictado de los Decretos; se da en materia de “delegación permitida y nunca en materia de delegación prohibida. Sostiene que en el caso la delegación que invoca la Aduana es inconstitucional. Alega que no existe evidencia alguna que el decreto fuera sometido expresamente al control que menciona la Ley 26.122 y su ratificación por la Ley 27.467 por lo que no es un decreto dictado en delegación válida. Afirma la facultad del Tribunal para dictar la inconstitucionalidad de la norma en tanto la Corte hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas. Solicita se aplique la doctrina sentada por la Corte en el caso Camaronera Patagónica, en tanto allí se declaró la inconstitucionalidad de una resolución ministerial que estableció derechos de exportación a partir de una delegación inválida y que fue ratificada luego de que haya entrado en vigencia. Enumera consideraciones en torno al Plenario del Tribunal. Manifiesta respecto al articulado del Plenario que no pretende que el Tribunal Fiscal declare la inconstitucionalidad de una Ley, sino la invalidez de un Decreto emanado del Poder Ejecutivo. Señala que el plenario se opone al fallo “Camaronera Patagónica” por cuanto allí la Corte si bien no desconoce la constitucionalidad de la norma prevista en el art. 755 no constituye una clara política legislativa que le permita al Poder Ejecutivo establecer un derecho de exportación o modificar alguno de sus elementos esenciales. Refiere que dicho plenario no reconoce la supremacía de los principios constitucionales de la materia ni las conclusiones claras y categóricas emanadas de la doctrina de la Corte en materia de derechos de exportación ya que pretende excluir los derechos de exportación de la categoría de tributos que deben ser fijados por ley. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el Caso Federal. Solicite se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-28807091-APN-DTD#JGM se presenta la representante del Fisco nacional (AFIP-DGA) y contesta el traslado conferido. En primer lugar, hace una negativa genérica y un resumen de los hechos. Sostiene íntegramente los argumentos obrantes en el Dictamen Jurídico y en la Resolución Aduanera. Cita antecedentes normativos en materia de derechos de exportación. Explica las razones por las cuales el fallo "Camaronera Patagónica" no resulta aplicable al caso de autos. Cita jurisprudencia relativa al Decreto 793/2018 que le da razón a su mandante. Manifiesta que la interpretación propuesta por la actora se funda en un examen descuidado del precedente “Camaronera”, puesto que no tuvo en cuenta el impacto que produjo la misma doctrina invocada en su texto pero que lleva a una solución diferente. Sostiene que sin tener en cuenta la novación jurídica que en materia de delegación estableció la Ley 26.122, la solución que se alcanza es la misma**.** Entiende que, a partir de la validación del Poder Legislativo, las nuevas alícuotas volvieron a adquirir rango legal y completaron los elementos esenciales que componen el tributo, a saber: hecho imponible, alícuota, base de cálculo, sujetos alcanzados y exentos. Sostiene que incluye al derecho de exportación de la mercadería exportada mediante los P.E. Alega que es harto particular y contradictoria la lógica interpretativa llevada adelante por la recurrente, puesto que tacha de inconstitucional la alícuota exigida por su mandante pero, no cuestiona el hecho de que la alícuota aplicable a la mercadería exportada había sido llevada al 0% (pero NO eliminada) por el Decreto N°

160/2015 (en adelante, el “Decreto 160”). Manifiesta que la aprobación o declaración de validez de la Resolución 11/02 y del Decreto 509 por parte del Congreso de la Nación, también deben ser comprendidas como la expresa manifestación de una clara política legislativa tributaria, puesto que la refrendación de las alícuotas fijadas en aquellas normas provocó que a partir de ese momento pasaran a integrar y complementar las pautas políticas indicadas en el apartado 2 del artículo 755 del C.A. Alega que una vez que la obligación tributaria adquirió el rango de ley en relación a todos sus elementos esenciales -incluida la alícuota-, como consecuencia de la aprobación o validación de la legislación delegada por parte del Congreso de la Nación, el Poder Ejecutivo quedó facultado a modificar el tributo. Sostiene que la facultad de modificar el derecho de exportación establecido permite reducir la alícuota al 0% pero sin hacer desaparecer jurídicamente al tributo. Agrega que en ejercicio de las mismas facultades, mediante el Decreto 1126/2017 se mantuvo la reducción de la alícuota establecida en el Decreto 160. Es por ello que los decretos que siguieron al Decreto 509, como por ejemplo el Decreto 160, modificaron las alícuotas de derechos de exportación aplicables a diversas posiciones arancelarias en ejercicio de la facultad contenida en el apartado 1, inciso c), del artículo 755 del C.A., que autoriza al Poder Ejecutivo a modificar el derecho de exportación establecido. Pero no se trató del ejercicio de las facultades de gravar y desgravar contenidas en los incisos a) y b) del apartado 1 del aludido artículo. Concluye que al momento del dictado del Decreto 793 los elementos esenciales del tributo (derechos de exportación) tenían rango legal y por ello el Poder Ejecutivo estaba facultado a modificar la alícuota del derecho de exportación, que ya existía pero que se encontraba temporal y exclusivamente por su voluntad (no refrendada por el Congreso) en el 0%. Resalta que la modificación de una alícuota ya existente no puede confundirse con la creación de un tributo nuevo sobre mercaderías que no estaban gravadas. Señala que mediante el Decreto 793 el Poder Ejecutivo no ejerció la facultad del inciso a), apartado 1, del artículo 755, si no la del inciso c). Alega que la necesidad de imposición general de gravámenes a la exportación de mercaderías por medio del Decreto 793 se vio fundamentada en una variación cambiaria que en la República Argentina tuvo pocos precedentes. Sostiene que no solo es potestad si no también obligación del Estado tomar medidas rápidas y eficientes para aminorar consecuencias más gravosas para la economía del país, y el Poder Legislativo, facultado por medio del artículo 755 del C.A. Cita los precedentes jurisprudenciales relativos al Decreto 793. Se refiere a la limitación de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad. Solicita se rechace el recurso con costas. Subsidiariamente, solicita la aplicación del fallo de CSJN "CENCOSUD S.A. (TI` 29.535-A) c/DGA s/ RECURSO EXTRAORDINARIO, S.C., C.1242, L.XLIX". Ofrece prueba. Hace reserva de caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2024-29525655-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por contestado el traslado y acompañadas las actuaciones administrativas. Mediante PV-2024-36743722-APN-VOCXVIII#TFN, no existiendo prueba pendiente de producción, se tiene presente lo manifestado por las partes en sus escritos de inicio y responde para su oportunidad. Luego se elevan los autos a la Sala "F" y pasan a sentencia.

IV.- Que la Actuación SIGEA N° 19144-10679-2019 se inició con la solicitud de devolución de tributos abonados indebidamente correspondientes a la destinación de exportación 18093EC011566S. A fs. 12 y vta. el 23/5/2022 el Administrador de la Aduana de Rafaela tiene por deducido el procedimiento de repetición, intima a la firma a declarar la Clave Bancaria Uniforme y remite los actuado a la Sección Inspección Técnica y Económica Financiera. A fs. 14 obra el SICNEA con la notificación de la providencia del 23/5/2022 el día 24/05/2022. A fs. 17/24 se agrega la copia del permiso de embarque aquí involucrado. A fs. 27 obra print de pantalla de consulta de una liquidación. A fs. 28 obra la impresión de pantalla de afectación de depósitos en SCTA.MARIA. A fs. 30 el Jefe (i) SECC. Inspección operativa de la Aduana de Rafaela con fecha 2/6/2022 emite informe referido a la solicitud de devolución de los derechos de exportación pagados en la destinación en trato. A fs. 31/32 se agrega la caratula referida al EX2022-00929767-AFIP-SRRODVMENT#SDGCTI. A fs. 33/34 la firma cumple la intimación cursada e informa la Clave Bancaria. Uniforme. A fs. 35 con fecha 7/6/2022 se efectúa un pase

electrónico a ADRAFA#SDGOAI-PVD. A fs. 36 con fecha 4/7/2022 se efectúa un pase electrónico a BORDON BERGER, MARIA LOURDES. A fs. 37/39 obran planillas de datos de la devolución. A fs. 40/41 con fecha 2/8/2022 pasan los autos al Sector Jurídico a efectos de emisión del dictamen. A fs. 43/53 obra agregado el Dictamen jurídico con fecha 1/11/2022. A fs. 54/80 con fecha 23/11/2023 se dicta la resolución fallo 218/2023 (AD RAFA). A fs. 82 obra agregado el SICNEA que notifica la resolución aquí apelada a la firma MOLFINO HNOS SOCIEDAD ANONIMA el día 24/11/2023.

V.- Que, Corresponde resolver si se ajusta a derecho la Resolución fallo 218/2023 (AD RAFA), en cuanto dispuso rechazar el pedido de repetición formulado por la firma MOLFINO HNOS SOCIEDAD ANONIMA en concepto de derechos de exportación abonados con relación al PE 18093EC01001566S.

Que, mediante el referido PE la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada abonando los derechos establecidos por el Decreto 793/18 que fijó para todo el universo arancelario 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 y remitiendo al precedente de la Corte *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15/04/2014.

Que 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 la Sala E del 29/10/21, en autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) la cual, 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 con sus intereses hasta la fecha de efectivo pago (art. 811 del CA) e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26/04/2022, este tribunal mediante 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 fallo apelada en autos, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma actora.

VII.- En cuanto a las costas deben imponerse por su orden, atento a que el contribuyente contó siempre con sobrados argumentos para solicitar la devolución; fundamentos que, incluso, son los que sustentan la posición unánime de la Alzada respecto de la cuestión de fondo: la nulidad constitucional del decreto 793/18 entre el 04/09/18 y el 04/12/18.

Por ello, voto por:

Confirmar la Resolución 218/2023 (AD RAFA), dictada en la actuación SIGEA N° 19144-10679-2019, aquí apelada, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse "brevitatis causae" a la descripción realizada por el Vocal preopinante.

II.- Que, sentado ello, cabe destacar el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que "...Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario..." (el subrayado me pertenece).

III.- Que, bajo tales premisas, corresponde destacar que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del 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", la competencia aduanera de este Tribunal Fiscal por mayoría -el suscripto no participó del referido Acuerdo por encontrarse en uso de licencia- acordó fijar la siguiente doctrina legal: "ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. 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".

IV.- Que, por ende, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el suscripto in re "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA" (EX-2020-24711043), del 22 de diciembre de 2021 y "Bunge Argentina S.A" (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la litis resulta plenamente aplicable, mutatis mutandi, la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente. **ASI LO VOTO**.

V.- Que, por lo demás, y habida cuenta el especial modo en que se decide, por estricta aplicación de una doctrina plenaria de este Tribunal, resulta procedente imponer las costas por su orden (cfme. doct. Sala "E" in re Molinos Rio de la Plata SA" del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7-10-04 (TFN 15197-A).

La Dra. Sarquis dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto del Dr. Soria

En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

Confirmar la Resolución 218/2023 (AD RAFA), dictada en la actuación SIGEA N° 19144-10679-2019, aquí apelada, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, remítase a la guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Claudia Beatriz Sarquis (Vocal subrogante de la Vocalía de la XVII Nom.)

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.20 15:55:42 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.20 15:56:42 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.20 17:55:17 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.20 17:55:18 -03:00