República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-68601840-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Junio de 2023

Referencia: Nº EX-2021-116078512-APN-SGASAD#TFN, caratulado "Molfino Hnos. S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación" Sentencia

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente **Nº EX-2021-116078512-APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"Molfino Hnos. S.A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación**",

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma Molfino Hnos S.A., por apoderado, e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° RESOL-DI-2021-326-E-AFIP-DIRACE#SDGOAI y RESOL-DI-2021-327-E-AFIP-DIRACE#SDGOAI dictadas en los expedientes SIGEA 19144-11927-2019 y 19144-11926-2019 por medio de la cual se resolvió no hacer lugar a la devolución de la suma de $ 5,403.434,82, pretendida y abonada en concepto de derechos de exportación en relación a los PE N° 18 088 EC01 008877 L y PE Nº 18 088 EC01 009014 S. Relata que el Decreto del PEN N° 793/2018 (B.O. 4/09/2018) estableció un derecho de exportación del 12% a todas las exportaciones a consumo, alícuota que abonó en las operaciones documentadas en autos. Se agravia por cuanto los derechos de exportación tienen naturaleza tributaria y solo pueden ser válidamente creados mediante la sanción de una ley aprobada por el Congreso de la Nación, conforme lo establecen los arts. 4, 17, 52, 76, 99 inc. 3 y 75 inc. 1 de la Constitución Nacional. Interpreta que recién el 4/12/2018 con la publicación de la ley 27.467 se establecieron legalmente y en cumplimiento con las disposiciones constitucionales los derechos de exportación, norma que entró en vigencia a los 8 días de su publicación, el 12/12/2018. Por ello, plantea que la exigencia de los derechos de exportación formulada en virtud del Decreto 793/2018 entre el 4 de septiembre y el 12 de diciembre de 2018 resulta inconstitucional por ser violatoria de la garantía de reserva de ley en materia tributaria prevista en la Constitución Nacional. Se refiere a la naturaleza tributaria de los derechos de exportación. Subraya que el Poder Ejecutivo pretendió fundar el dictado del Decreto 793/2018 en el ejercicio de las facultades delegadas por el art. 755 del C.A., pero que el citado artículo no constituye un instrumento de delegación legislativa acorde al texto de la Constitución

Nacional. En tal sentido, invoca que en el precedente "Camaronera Patagónica", la CSJN sostuvo la ineficacia del art. 755 del C.A. en tanto contiene una delegación inválida porque ni siquiera prevé alícuotas máximas y mínimas. En adición a lo expuesto, señala que el propio actuar del Poder Ejecutivo evidenció la ilegitimidad de los tributos establecida por el acto administrativo, ya que con posterioridad a su dictado envió al Congreso de la Nación un proyecto de ley a los fines de que dicho Poder considere el establecimiento de una ley con idéntica finalidad a la del decreto. Destaca que la ratificación efectuada por ley no implica la convalidación retroactiva de una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable desde sus inicios. Cita jurisprudencia reciente relativa al Decreto 793/2018. Ofrece prueba, formula reserva de caso federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Analiza los antecedentes normativos que dieron lugar a la fijación de los derechos de exportación. Precisa que no resulta aplicable al caso de autos el precedente del Máximo Tribunal "Camaronera Patagónica", dado el diferente contexto normativo que se presenta en el caso de autos, en tanto al momento de la entrada en vigencia de la Resolución N° 11/2002 (05/03/02) aún no había sido dictada la Ley N° 26.122. Transcribe los argumentos esbozados en la sentencia de este Tribunal "Transportadora del Gas del Sur S.A." Expte N° 38.422-A, donde se analizó el Decreto N° 793/2018. Expresa que la ley 26.122 implementó un nuevo procedimiento constitucional de aprobación de normas delegadas. De ese modo, la ley 26.122 es una de las "leyes que fueren aplicables" a las que alude el encabezado del art. 755 del C.A. Apunta que el decreto en cuestión fue sometido al contralor del Poder Legislativo siguiendo el procedimiento previsto en la Ley N° 26.122, en el marco del cual fue mantenida su vigencia y validez desde el mismo momento que fue publicado puesto que, por imperio de la interpretación armónica de los arts. 17 y 24 de citada la ley, en tanto no sea rechazada la norma delegada, posee fuerza obligatoria. En consecuencia, al momento del dictado del Decreto N° 793/2018, los elementos esenciales de los 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 únicamente por su voluntad en el 0%. Describe las circunstancias extraordinarias acaecidas en el año 2018 que motivaron el dictado del decreto N° 793/2018. Resalta que es obligación del Estado tomar medidas rápidas y eficientes para aminorar las consecuencias más gravosas para la economía del país, y el Poder Legislativo así lo ha facultado por medio del art. 755 del C.A. A su vez, el art. 82 de la ley 27.467 (B.O. 04/12/2018) mantuvo la validez y vigencia del Decreto N° 793/2018, reconociendo la legalidad de la norma desde su entrada en vigencia, en la medida en que fue dictada en el marco de la "clara política legislativa". En otro orden, plantea la incompetencia del Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de las normas (art. 1164 del C.A.). Sostiene que la actora no acreditó haber efectivamente abonado los derechos de exportación cuya devolución reclama. En subsidio, solicita la aplicación del fallo de la CSJN "Cencosud" y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y peticiona que se confirme la resolución aduanera, con costas.

III.- Que se declara la causa de puro derecho, se elevan los autos a la Sala G y se pasan a sentencia.

IV.1- Que la Actuación N° 19144-11927-2019 se inicia el 20/09/2019 con la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados por el PE Nº 18 088 EC01 009014 S, por la suma de u$s 73.336,52 (fs. 1/4). A fs. 7/9 obra copia de los citados permisos de embarque. A fs. 11 se le otorgó el trámite de Recurso de repetición del art. 1068 del Código Aduanero. A fs. 12 surge *print* del Sistema SIADERE del formulario 7458. A fs. 17 luce print de pantalla de “Afectación de Depósitos en SCTA. María” ". A fs. 18 surge el identificador de la liquidación con estado pagado. A fs. 23/24 se emite el Dictamen N° 073/2021 (AS GDEH). A fs. 26/30 se remiten a la Dirección Regional Aduanera Central, por resultar competente para el dictado, informándose que no corresponde acceder a la devolución peticionada. A fs. 31/38 se dicta la Resolución RESOL-DI-2021-326-E-AFIP-DIRACE-SDGOAI apelada en autos.

IV.2- Que la Actuación N° 19144-11926-2019 se inicia el 20/09/2019 con la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados por el PE N° 18 088 EC01 008877 L, por la suma de u$s 73.837,59 (fs. 1/3). A fs. 7/9 obra copia de los citados permisos de embarque. A fs. 11 se le otorgó el trámite de Recurso de repetición del art. 1068 del Código Aduanero. A fs. 12 surge *print* del Sistema SIADERE del formulario 7458. A fs. 17 luce print de pantalla de “Afectación de Depósitos en SCTA. María” " A fs. 18 surge el identificador de la liquidación con estado pagado. A fs.

23/24 se emite el Dictamen N° 074/2021 (AD GDEH). A fs. 26/30 se remite a la Dirección Regional Aduanera Central, por resultar competente para el dictado, informándose que no corresponde acceder a la devolución peticionada. A fs. 31/38 se dicta la Resolución RESOL-DI-2021-327-E-AFIP-DIRACE-SDGOAI apelada en autos.

V.- En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el **Acuerdo Plenario** del 26/04/2022 - IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado por este Tribunal en la causa **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"** (EX-2020-24600163- -APN- SGASAD#TFN), en el cual por mayoría, los Vocales **ACORDARON** 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".*

En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación a los PE Nº 18 019 ES03 000046 D - 19 019 EC09 000017 P, abonados en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018 mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% para la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las PA de la NCM fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

VI.- Que atento a que se resuelve en base a una decisión Plenaria de este Tribunal y a la complejidad de la cuestión debatida en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, corresponde imponer las costas por su orden. Sobre las facultades del Tribunal en relación a la forma de imposición de costas, corresponde remitirse a los fundamentos de los votos de la mayoría en la sentencia de la Sala E de este TFN en la causa 10.694-A "Molinos Río de la Plata", de fecha 16/11/00.

Por lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar las Resoluciones N° RESOL-DI-2021-326-E-AFIP-DIRACE-SDGOAI y RESOL-DI-2021-327-E-AFIP-DIRACE-SDGOAI dictadas en las Actuaciones SIGEA N° 19144-11927-2019 y 19144-11926-2019

2.- Costas por su orden.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero en el fondo de lo resuelto en la cuestión planteada, excepto en cuanto a la imposición de las costas, que deberá soportar la vencida dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164).

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

1.- Confirmar las Resoluciones N° RESOL-DI-2021-326-E-AFIP-DIRACE-SDGOAI y RESOL-DI-2021-327-E-AFIP-DIRACE-SDGOAI dictadas en las Actuaciones SIGEA N° 19144-11927-2019 y 19144-11926-2019

2.- Costas por su orden.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.06.14 09:34:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.06.14 13:26:41 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.06.14 13:29:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.14 13:30:13 -03:00