Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-105286678-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Septiembre de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2025-30834611-APN-SGASAD#TFN; MOLFINO HERMANOS S.A.

En Buenos Aires, reunidos los Vocales miembros de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Miguel Nathan Licht, Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, a fin de resolver en los autos caratulados: **“MOLFINO HERMANOS S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación”**, expediente **EX-2025-30834611-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el RE-2025-30828783-APN-SGASAD#TFN, la firma MOLFINO HERMANOS S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N.º RESOL-2024-313-EAFIP-ADRAFA#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Rafaela, en el marco de la actuación SIGEA N.° 19144-11986-2019 con sus acumuladas N° 19144-12044-2019, 19144-12046-2019 y 19144-12048-2019, por medio de la cual se resuelve no hacer lugar a la solicitud de devolución del importe de $1.888.087,20.-, equivalente a los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto N° 793/2018, abonados en el trámite de la exportación documentada por los Permisos de Embarque N.º 18093EC01001492Z, 18093EC01001418Y, 18093EC01001893V y 18093EC01001474Z. Señala que la exigencia de los derechos de exportación establecidos con fundamento en el decreto N° 793/2018 resulta inconstitucional, por vulnerar el principio de reserva de ley y la prohibición de delegación legislativa en materia tributaria, de conformidad con la doctrina emanada de la C.S.J.N., en particular en el precedente “Camaronera Patagónica S.A.”. Afirma que, para la validez constitucional de un tributo, resulta indispensable que sea el Congreso quien lo cree o modifique, lo que implica que debe delimitar el hecho imponible, los sujetos alcanzados, las exenciones y la alícuota o cuantía del gravamen. Precisa que la facultad del Poder Ejecutivo para alterar un impuesto creado por el Congreso se circunscribe al aspecto cuantitativo (alícuota), y sólo es procedente cuando existe una delegación expresa que, además, fije parámetros mínimos y máximos de variación. Concluye que el Decreto N.º 793/2018 es nulo de nulidad absoluta e insanable, y que sólo recobró eficacia con la sanción de la ley 27.467, vigente desde el 13/12/2018, que lo convalidó. Ello, en tanto su dictado se sustentó no sólo en las facultades del art. 99, incs. 1 y 2 de la C.N., sino también en una norma delegante inválida (art. 755 del C.A.), de modo que sus

efectos pudieron producirse únicamente a partir de su ratificación legislativa. Destaca, asimismo, que la ratificación por ley no implica convalidar retroactivamente una norma afectada de nulidad absoluta e insanable desde su origen. Cita jurisprudencia reciente en apoyo de su posición y enfatiza que su planteo no es arbitrario, máxime si se considera que las cinco Salas de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal han receptado la misma tesis. Ofrece prueba, formula reserva del caso federal y solicita la revocación de la resolución apelada, con costas.

II.- En el IF-2025-82955491-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso. Hace la negativa genérica de rigor y efectúa una breve reseña de los hechos. En primer lugar, analiza los antecedentes normativos que dieron lugar a la fijación de los derechos de exportación y 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 26.122. 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 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. Agrega que 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". Adopta como propios los criterios y fundamentos desarrollados por este Tribunal en la causa 'Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación' (Expte. TF N.º EX-2020-15395348), en el Plenario 'Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA' (Expte. TF N.º EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN), así como en los autos 'Transportadora de Gas del Sur S.A.' (Expte. N.º 38.422-A). Finalmente, agrega que este Tribunal carece de facultades para expedirse respecto de la inconstitucionalidad de normas jurídicas atento lo dispuesto en el art. 1164 del C.A. En subsidio, solicita que en el supuesto caso que se haga lugar a la repetición, se aplique el criterio establecido por nuestra Corte Suprema en la causa “CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/ DGA s/ Recurso Extraordinario” y los intereses de conformidad con lo previsto en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- En la PV-2025-100822583-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala “G”, que los pasa a sentencia.

IV.- La actuación SIGEA N.° 19144-11986-2019, acumulada con las N.° 19144-12044-2019, 19144-12046-2019 y 19144-12048-2019, incorporada al embebido del IF-2025-96483739-APN-DTD#JGM, se

inicia a fs. 1/3/vta, 14/16/vta, 27/29/vta y 41/43/vta con la solicitud de devolución de derechos de exportación presentada por la recurrente respecto de los Permisos de Embarque N.° 18093EC01001492Z, 18093EC01001418Y, 18093EC01001893V y 18093EC01001474Z. A fs. 53/54 se dispone la acumulación de las solicitudes de repetición y se proveen las presentaciones. A fs. 57/58 se emite el informe técnico de la Sección Inspección Técnica y Económico-Financiera, en el que se señala que, al momento de la oficialización de la DDT, se hallaba vigente el Decreto 793/18 para la mercadería involucrada y que los derechos fueron abonados en consecuencia, recomendándose, por ello, no hacer lugar a la devolución solicitada. Seguidamente, se incorpora la liquidación correspondiente a la cancelación de los derechos de exportación de las operaciones efectuadas. Finalmente, a fs. 87/96 se emite el Dictamen Jurídico N.° 167/2024 y, posteriormente, se dicta la resolución 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 dictado por este Tribunal en la causa "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación" (EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN), en el cual por mayoría, los Vocales ACORDARON fijar la siguiente doctrina legal:

"ARTICULO 1º.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por la recurrente.

ARTICULO 2º.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

ARTICULO 3º.- 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.".

VI.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación a los Permisos de Embarque Nº 18093EC01001492Z, 18093EC01001418Y, 18093EC01001893V y 18093EC01001474Z, 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.

VII.- Las costas se decretan por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Confirmar la Resolución N.º RESOL-2024-313-EAFIP-ADRAFA#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Rafaela, en el marco de la actuación SIGEA N.° 19144-11986-2019 con sus acumuladas N° 19144-12044-2019, 19144-12046-2019 y 19144-12048-2019, en relación a los Permisos de Embarque N.º 18093EC01001492Z, 18093EC01001418Y, 18093EC01001893V y

18093EC01001474Z.
2. Costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

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 C.A.).

De conformidad al acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar la Resolución N.º RESOL-2024-313-EAFIP-ADRAFA#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Rafaela, en el marco de la actuación SIGEA N.° 19144-11986-2019 con sus acumuladas N° 19144-12044-2019, 19144-12046-2019 y 19144-12048-2019, en relación a los Permisos de Embarque N.º 18093EC01001492Z, 18093EC01001418Y, 18093EC01001893V y 18093EC01001474Z.
2. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.09.22 11:49:00 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 Horacio Joaquin Segura
Date: 2025.09.22 12:10:51 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: 2025.09.22 14:20:05 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.22 14:21:05 -03:00