República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-23985514-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 7 de Marzo de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-93490458- -APN-SGASAD#TFN; ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2024-93490458- -APN-SGASAD#TFN “ ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN”,**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Mediante el RE-2024-93489569-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma ACEITERA GENERAL DEHEZA S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. RESOL-2024-552-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Rosario, en las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 12542-677-2024, mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución de sumas en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto N° 793/2018, en relación a la destinación Nro. 19052EC01000662K, cuyo valor asciende a pesos un millón cuarenta y seis mil trescientos noventa y nueve con 82/100 ($1.046.399,82), con más sus intereses. Efectúa un breve relato de los hechos y sustenta la repetición solicitada en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso “Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas” y sostiene que los derechos de exportación pagados fueron fijados por el Decreto N° 793/2018 cuya inconstitucionalidad opone. Explica que en los términos requeridos del artículo 76 de la Constitución Nacional, el decreto en cuestión, no constituye una delegación legislativa válida. Asevera que en el precedente citado la Corte Suprema dispuso que los derechos de exportación son tributos y que deben ser creados por ley del Congreso Nacional en aplicación del principio de legalidad tributaria. Cita jurisprudencia que entiende aplicable. Agrega que el Poder Ejecutivo invoca como fundamento su ámbito de reserva y facultad de reglamentación (artículo 99, inc. 1° y 2° de la Constitución Nacional) cuando este no abarca la definición de la alícuota del tributo, fijada por el decreto aquí apelado. Indica que este Tribunal posee facultades suficientes para revisar la validez constitucional del Decreto en cuestión y declarar la inconstitucionalidad del mismo. Explica que, en el precedente “Camaronera Patagónica S.A.”, la CSJN concluyó que los derechos de exportación son tributos, y que por ello deben ser creados por el Congreso, que sus elementos

esenciales deben estar establecidos por esa misma institución, y que las alícuotas podrían ser fijadas por el PE en tanto exista una delegación legislativa clara y precisa. Desarrolla el principio de legalidad tributaria o reserva de ley. Explica que el art. 755 del C.A. no califica como una norma delegante válida a efectos de que el PE fije las alícuotas de los derechos de exportación. Cita la doctrina sentada en los fallos de la CNACAF, de las causas caratuladas “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A”. Reconoce la facultad de reglamentación del PE, establecido en el art. 99 de la CN, pero de ningún modo reconoce la posibilidad de modificar la alícuota de un tributo bajo dicha facultad. Afirma que la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes debe ser analizada no solo en virtud de lo dispuesto tanto en el artículo 1164 del Código Aduanero, sino también a partir del denominado bloque de constitucionalidad y, especialmente, de las directrices emergentes de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y de las directivas de la Comisión Interamericana. Alega que la prohibición de actualización de los créditos fiscales establecida en los arts. 7 y 10 de la Ley N° 23.928, modificada por el art. 4 de la Ley 25.561, y en el art. 5 del Decreto 214/2002 y la tasa de interés del art. 4 de la Resolución 559, y art. 4 de la Resolución 3/2024, resultan ilegítimas e inconstitucionales pues producen un daño económico y financiero cierto al patrimonio de la actora, y es por esta razón que la tasa de interés fijada por el Ministerio de Economía bajo la vigencia de las Resoluciones 559/2022 y 3/2024, en los términos del art. 811 del CA, se convierte en negativa, y de tal modo se neutraliza la función resarcitoria de estos accesorios. Asimismo, solicita la aplicación de la tasa de interés de las operaciones de pase activas para el BCRA o en su defecto alguna tasa de interés que, en el contexto inflacionario actual, no sea negativa. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el caso federal, y solicita que se revoque la resolución apelada, haciendo lugar a la repetición interpuesta, con más los intereses solicitados y con costas al Fisco.

II.- En el IF-2024-115580399-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y mediante IF-2024-123031437-APN-DTD#JGM acompaña las actuaciones administrativas SIGEA Nro. 12542-677-2024. Formula una negativa genérica. Manifiesta el actuar improcedente de la actora en la elección de la vía procesal, ya que el art. 1164 del C.A. imposibilita al TFN pronunciarse respecto de la validez constitucional de leyes tributarias o aduaneras, y que en todo caso debió haber interpuesto demanda contenciosa ante la justicia federal. Explica que la doctrina y jurisprudencia han establecido que para que el Tribunal Fiscal pueda seguir la solución adoptada por la Corte Suprema “la doctrina aplicable debe referirse a la misma situación jurídica que motiva la causa y no a circunstancias análogas o parecidas, que por inducción o deducción pudieren adaptarse al caso”. Cita jurisprudencia en sustento a su postura. Expone los antecedentes normativos tratados en el caso. Continúa abordando la interpretación que hace la actora del precedente “Camaronera” y entiende que es desacertada y no respeta el análisis completo de dicha sentencia ni el sentido que quiso darle el más Alto Tribunal. Sostiene que dicho Tribunal ha declarado la invalidez de las alícuotas por los derechos de exportación y que, muy por el contrario, ha declarado la validez de dichos derechos. Asimismo, señala que la Corte Suprema de Justicia de la Nación solo decide en procesos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos. Manifiesta que en dicho precedente la Corte Suprema estableció un período de invalidez de la Resolución ME N° 11/2002 que se encuentra comprendido entre el 5 de marzo de 2002 hasta el 24 de agosto de 2002, siendo la Ley 25.645 la que le otorga a su contenido rango legal y que del voto mayoritario se deduce que se han validado los derechos de exportación que, específicamente, no se encuentran comprendidos en el acotado período declarado inválido. Asimismo, sostiene que, a los fines de analizar en caso de marras, se debe tener presente las diferencias existentes en el contexto normativo, puesto que al momento de la entrada en vigencia de la Resolución N° 11/2002 (05/03/2002) aún no había sido dictada la Ley N° 26.122 que aprobó el procedimiento para regular la intervención del Congreso en el contralor de los decretos de necesidad y urgencia por delegación legislativa y de promulgación parcial de leyes dictadas por el Poder Ejecutivo. Dicha ley fue publicada en el Boletín Oficial el día 28/07/2006 y pasó a integrar el bloque de legalidad (Conf. Fallos: 316:2624, “Cocchia”) que rige la aprobación de

los referidos decretos, encontrándose por tanto en un rango intermedio entre la Constitución Nacional y las demás leyes comunes, puesto que complementa y concreta en forma directa el mandato contenido en los artículos 99, inciso 3, y 100, incisos 12 y 13, de la Carta Magna. Sostiene que la resolución atacada ha sido dictada en el marco de las funciones que acuerdo el PE conforme el art. 755 del Código Aduanero. Analiza la realidad imperante en el comercio internacional, traducida en la velocidad del intercambio de mercaderías como también en el vertiginoso cambio coyuntural exterior, y entiende que se justifica la delegación en cabeza del Poder Ejecutivo a los efectos de establecer los aranceles y su quantum en función de los cambios producidos en el contexto internacional para así promover proteger y conservar la actividad productiva nacional. Cita jurisprudencia en sustento a su postura. Asimismo, manifiesta que, para el hipotético caso que se haga lugar a la pretensión de la actora, desconoce los montos pretendidos por la contraria y requiere que se aplique lo resuelto en el Fallo "Cencosud", debiéndose efectuarse la devolución en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago, y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que en fecha 24 de febrero de 2025 (PV-2025-19827504-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala "G" y en fecha 25 de febrero de 2025 (IF-2025-20416275-APN-VOCXXI#TFN) pasan a sentencia.

IV.- La Actuación SIGEA N° 12542-677-2024 se inicia a fs. 1/17 con el recurso de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación, interpuesto por la actora en sede aduanera. A fs. 24/28 luce copia del permiso de embarque N° 19052EC01000662K, y a continuación su documentación complementaria. A fs. 33 luce agregado el listado de afectación de depósitos. A fs. 34 obra el comprobante de pago de la liquidación manual. A fs. 35, la Sección Económica Financiera (AD ROSA) informa el pago de la suma por la cual se solicita la repetición. A fs. 36 obra informe efectuado por la Sección de Inspección Simultanea, por el cual se confirma que los tributos liquidados y pagados, correspondientes a la destinación en trato, son los estipulados por la normativa vigente a la fecha de oficialización, y por lo tanto están correctamente liquidados y pagados. A 38/39vta. obra la Resolución N° RESOL-2024-552-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI y su correspondiente constancia de notificación a fs. 40. Por último, a fs. 45/47 obra escrito de la actora por el cual se comunica la interposición del recurso ante el Tribunal Fiscal y el formulario F4.

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 "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la 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."*

VI.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación al Permiso de Embarque Nro. 19052EC01000662K en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018 mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/20, 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 deberán ser soportadas por 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).

Por lo expuesto, voto por:

1).- CONFIRMAR la Resolución Nro. RESOL-2024-552-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de Rosario, en las actuaciones SIGEA Nro. 12542-677-2024.

2).- Costas a cargo de la actora.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al fondo de lo resuelto, excepto en relación a las costas, que considero deben ser impuestas por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

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

1).- CONFIRMAR la Resolución Nro. RESOL-2024-552-E-AFIP-ADROSA#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de Rosario, en las actuaciones SIGEA Nro. 12542-677-2024.

2).- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.03.07 15:04:50 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: 2025.03.07 15:06:19 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: 2025.03.07 16:13:45 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.07 16:14:10 -03:00