Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-89649445-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 14 de Agosto de 2025

Referencia: (Sentencia); EX-2025-37736359-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-2025-37736359-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- En el RE-2025-37732890-APN-SGASAD#TFN, la firma MOLFINO HERMANOS S.A. interpone recurso de apelación contra la Resolución N.º RESOL-2025-70-EAFIP-ADRAFA#SDGOAI, dictada por Sr. Juez Administrativo de la Aduana de Rafaela, en el marco de la actuación SIGEA N.° 19144-12100-2019, por medio de la cual se resuelve no hacer lugar a la solicitud de devolución del importe de $ 243.054,15.-, 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 el Permiso de Embarque N.º 18 093 EC01 001811 L. Sostiene que la exigencia de los derechos de exportación fijados con fundamento en el referido decreto resultan inconstitucionales por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, conforme doctrina que emerge de los fallos de la C.S.J.N., entre los cuales se encuentra el caso “Camaronera Patagónica S.A.”. Señala que para la validez constitucional de un tributo, es imprescindible que el Congreso sea el que lo cree o modifique, entendiendo en este aspecto que el Congreso debe ser quien delimite el hecho imponible, los sujetos alcanzados, las exenciones previstas y la alícuota o cuantía del impuesto. Expresa que la facultad del Poder Ejecutivo para modificar un 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. Concluye que el Decreto N.º 793/2018 es nulo de nulidad absoluta e insanable y recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó, lo que ocurrió el 13/12/18, cuando entró en vigencia la ley 27.467. Ello así, por cuanto su dictado se sustentó no sólo en las facultades conferidas en el art. 99 incs. 1 y 2 de la C.N., sino también en una norma delegante inválida (art. 755, del C.A.) y, por lo tanto, sólo pudo tener efectos una vez que el Congreso Nacional la ratificó. 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. Resalta que su planteo no es caprichoso, máxime si se tiene en consideración que las cinco Salas que conforman la Excma. Cámara. Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal comparten su tesis. Ofrece prueba, formula reserva de plantear el Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- En el IF-2025-70882818-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 término, manifiesta que si la actora quería discutir

la constitucionalidad del Decreto N° 793/2018, debió haber interpuesto demanda contenciosa ante la Justicia Federal y no ante un organismo administrativo como lo es el TFN, el cual no tiene esa competencia de acuerdo a lo estipulado en el art. 1164 del C.A. En esa línea, solicita aplicación del Plenario “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA” (EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN). Seguidamente, 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. Transcribe los argumentos esbozados en la sentencia de este Tribunal en los autos caratulados "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 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". Invoca la doctrina emanada del fallo dictado por este Tribunal en la causa “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, del 18/02/2021, Expte. Nº EX-2020-15395348-APN-SGASAD#TFN. 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 aduanera apelada, con costas.

III.- En la PV-2025-76167985-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa como de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala “G”, que los pasa a sentencia.

IV.- La actuación SIGEA N° 19144-12100-2019 (v. el embebido del IF-2025-70878662-APN-DTD#JGM), se inicia a fs. 1/3 con la solicitud de devolución de derechos de exportación presentada por la recurrente en relación al PE N.º 18 093 EC01 001811 L. A fs. 14/15 se emite el informe técnico de la Sección Inspección Técnica y Económica Financiera en donde indica que, al momento de la oficialización de la DDT, se encontraba vigente el Decreto 793/18 para la mercadería involucrada y se abonó conforme, por lo que recomienda no hacer lugar a la devolución pretendida. Seguidamente se agrega la liquidación correspondiente a la cancelación de los derechos de exportación de la operación efectuada. A fs. 48/52 obra el Dictamen 225/24 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 al Permiso de Embarque Nº 18 093 EC01 001811 L, 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-2025-70-EAFIP-ADRAFA#SDGOAI, dictada por el Sr. Juez Administrativo de la Aduana de Rafaela en el marco de la actuación SIGEA N.° 19144-12100-2019, en relación al Permiso de Embarque Nº 18 093 EC01 001811 L.
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-2025-70-EAFIP-ADRAFA#SDGOAI, dictada por el Sr. Juez Administrativo de la Aduana de Rafaela en el marco de la actuación SIGEA N.° 19144-12100-2019, en relación al Permiso de Embarque Nº 18 093 EC01 001811 L.
2. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2025.08.14 10:56:14 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: 2025.08.14 13:16:03 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: 2025.08.14 14:45:49 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: 2025.08.14 14:46:35 -03:00