Buenos Aires, 22 de marzo de 2024.-

VISTOS estos autos 46.955/2023 caratulados “Oleaginosa Moreno Hermanos SA (TF 44871288-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y

CONSIDERANDO:

I.- Mediante los cargos 275/2015, 276/2015, 277/2015, 278/2015, 279/2015, 280/2015, 281/2015, 282/2015, 283/2015, 284/2015, 285/2015 y 286/2015, la División Minería y Combustibles de la AFIP - DGA reclamó a Oleaginosa Moreno Hermanos SA el pago de un total de U$S529.757,24 por diferencias en concepto de derecho de exportación respecto de lo abonado por las destinaciones documentadas por la nombrada firma mediante las destinaciones “14 057 EC01 006244 M”, “14 057 EC03 000924 N", “14 057 EC03 000925 Y”, “14 057 EC03 000926 P”, “14 057 EC03 000830 J”, “14 057 EC03 000831 K”, “14 057 EC03 000832 L”, “14 057 EC03 000837 Z”, “14 057 EC03 000840 K”, “14 057 EC01 005257 P”, “14 057 EC03 000859 U” y “14 057 EC03 000860 M” (conf. esp. fs. 271/285 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Tales liquidaciones “complementarias” fueron formuladas a raíz que el servicio aduanero habría considerado que la alícuota en función de las cual fueron abonados los derechos de exportación por parte de Oleaginosa Moreno Hermanos SA por las mencionadas destinaciones resultaría inferior al que hubiera correspondido tomar en consideración respecto de la posición arancelaria NCM “3826.00.00” (biodiesel), según el régimen de alícuotas móviles, normado por el decreto 1719/2012.

II.- Cuestionados administrativamente los cargos, por resolución DI VACD 33/2021 la titular de la Dirección de Valoración y Comprobación Documental desestimó el planteo de Oleaginosa Moreno Hermanos SA (conf. esp. fs. 103/119 y 35/41 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Para así decidir, en sustancial síntesis, la funcionaria decisora consideró que las liquidaciones suplementarias de tributos practicadas se encontraban acabadamente justificadas y resultaban ajustadas a derecho.

Al efecto, en respuesta a los planteos de la exportadora, tras considerarse incompetente para examinar la constitucionalidad de los derechos de exportación establecidos por decreto 1719/2012, sostuvo:

-que la alícuota aplicable a las destinaciones bajo trato era la determinada por la normativa vigente en ese entonces y no por su carga en el sistema SIM; por manera que la accionante no podía desconocer ni que la legislación rectora al tiempo de registro de las operaciones, ni que las oficializaciones fueron efectuadas siguiendo una alícuota desactualizada, debiendo asumir el riesgo que ello traía aparejado;

-que por un error sistémico, de carácter involuntario, fue tardíamente cargada en el SIM la alícuota correspondiente para la posición arancelaria involucrada en autos conforme la fórmula de cálculo vigente en los términos del decreto 1719/2012;

-que el servicio aduanero, al formular las liquidaciones tributarias complementarias, habría obrado dentro de los límites propios de su competencia; mal pudiendo considerarse que el pago efectuado por la exportadora gozara del efecto liberatorio por resultar inferior al debido;

-que si bien las demoras en las comunicaciones con la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo (UEIM) se produjo un retraso en la carga de la alícuota correspondiente en el sistema SIM, lo que habría sido corregido en los términos de la resolución general AFIP 280/1998, ello en modo alguno importó más que un error en la liquidación efectuada por el sistema al momento de la oficialización de los permisos de embarque involucrados en autos; situación que no podía determinar un enriquecimiento indebido por parte de la exportadora, a expensas del Estado Nacional;

-que la divulgación de las actas de la UEIM resultaba ser una cuestión que no se encontraba bajo la órbita del servicio aduanero; mientras que el cambio de alícuota debía ser informado a la Aduana para su carga en el SIM, sin que corresponda publicación alguna de ello;

-que, por tanto, la alegada inoponibilidad de las nuevas alícuotas refería a actuaciones y extremos cuyo cumplimiento no se encontraba a cargo del servicio aduanero y respecto del cual la firma exportadora, en caso de estimarlo procedente, podría ejercer su derecho de defensa en el ámbito y oportunidad correspondiente;

-que si bien la impugnante manifestó la improcedencia de un reclamo de pago de intereses resarcitorios, mal podía desconocerse la normativa vigente a la fecha de oficialización de las exportaciones fiscalizadas; debiendo saber el interesado que existía la posibilidad que se produjera un ajuste de la alícuota aplicable, asumiendo el riesgo de realizar la oficialización de los embarques con un pago inferior al resultante de la carga en el SIM de la nueva alícuota y que, consecuentemente, pudiera dar lugar a una liquidación suplementaria de tributos con más los accesorios previstos en la legislación imperante; y

-que el planteo formulado en torno a la tasa de interés a aplicar se habría tornado abstracto, en tanto la prevista en la resolución ex MEyP 314/2004, citada por la exportadora, fue modificada por la contemplada en la resolución ME 598/2019.

III.- Solicitada la revisión del acto, por resolución del 5/6/2023, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, desestimó el recurso intentado por Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFIA, con costas por su orden, y, en consecuencia, confirmó la resolución DI VACD 33/2021 (conf. esp. fs. 5/33 y 543/549 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Para así decidir, el organismo administrativo con facultades jurisdiccionales, por un lado, entendió que la recurrente no canceló sus obligaciones en la extensión que normativamente correspondía, es decir, no liquidó ni abonó los derechos de exportación con ajuste a las pautas vigentes al momento del registro de la operación.

Alcanzó tal conclusión tras considerar:

-que si bien, tal como afirmara la exportadora, la alícuota y el coeficiente aplicable a las destinaciones fiscalizadas era la liquidada por el SIM, lo determinante en el caso era que tal coeficiente no resultó ser el correcto, por no corresponder a la fecha del registro de la operatoria, conforme lo normado por los artículos 726 y 728 del Código Aduanero; lo que determinaba que los cargos formulados debían ser considerados como ajustados a derecho;

-con referencia a lo dispuesto en el artículo 9°, apartado 2°, literal d), del decreto 618/1997, que la AFIP - DGA se encontraba facultada de efectuar la revisión de las actuaciones y formular rectificaciones; pudiendo ser ejercida en cualquier circunstancia, o por

cualquier motivo que originara que los ingresos de los tributos aduaneros hubieran sido inferiores a los que correspondieran, de modo que es aplicable tanto a los supuestos de errores o inadvertencias de los importadores, exportadores y demás operadores aduaneros, como así también a los errores o inadvertencias de los agentes aduaneros.

Al punto agregó que tales potestades podían ser ejercidas en aquellos casos en los que las dificultades y erróneas liquidaciones se originaran en una deficiente operatividad, cualquiera fuera su origen, del sistema informático utilizado por la Aduana y/o de las comunicaciones de otras dependencias del Estado;

-que las objeciones formuladas por la actora en torno al efecto liberatorio del pago bajo debían ser desestimadas por aplicación de lo normado por el artículo 792 del Código Aduanero, según el cual el pago no extinguía la obligación aduanera cuando su importe resultara inferior al debido; máxime teniendo en consideración lo normado por el artículo 9°, apartado 2°, literal d), del decreto 618/1997, antes mencionado; y

-que tampoco podía admitirse lo alegado en torno a la existencia de actos propios de la Administración, ya que no existió intención del servicio aduanero de efectuar una errónea liquidación, sino que dicho error se debió a una ineficiente operatividad del sistema informático.

Y, por otro lado, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación desechó el planteo de inconstitucionalidad del decreto 1719/2012, a cuyos efectos consideró aplicable la doctrina resultante de la decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación adoptada en autos *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"*, resol. del del 26/4/2022, según la cual:

-dicho organismo administrativo con facultades jurisdiccionales se encontraba imposibilitado de declarar la inconstitucionalidad de una norma, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente;

-el Poder Ejecutivo Nacional se encontraba facultado para establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero.

Resta añadir que la distribución de las costas, con referencia normativa al artículo 1163 del Código Aduanero, respondió a la

temática de la cuestión bajo trato y al hecho que el plenario en el que se basara, en parte, la decisión adoptada resultaba posterior al recurso deducido por la exportadora.

IV.- Disconforme con lo resuelto, Oleaginosa Moreno Hermanos SA apeló, fundando en ese mismo acto su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 553 y 560/595 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Sostuvo que, por el pronunciamiento recurrido, se habrían convalidado cargos que violentaban los principios de reserva de ley en materia tributaria, de publicidad y de información, así como también desconocían el efecto liberatorio del pago oportunamente efectuado conforme la alícuota cargada al momento de registro en el SIM de cada destinación, que fuera utilizado para la liquidación del tributo; cancelando así los derechos de exportación correspondientes.

Al efecto, resaltó:

-que la alícuota vigente y pública, conforme el SIM, fue la utilizada para liquidar y pagar los tributos, conforme las fechas de registro de cada destinación, alícuota diferente de la posteriormente pretendida por el Fisco Nacional al liquidar las diferencias reclamadas.

-que el Fisco Nacional reconoció que la alícuota cargada en el SIM en la fecha en que se registraran las operaciones involucradas en autos, no era la que -en su entendimiento- correspondía aplicar, que fue ingresada tardíamente; así como también que la comunicación de las actas de la UEIM se realizó extemporáneamente, con el consiguiente retraso en su implementación en el SIM;

-que la alícuota en función de la cual el servicio aduanero formulara los cargos impugnados, no fue publicada, siendo cargadas al SIM con posterioridad al pago de los derechos de exportación correspondientes a las operaciones llevadas a cabo; mal pudiendo conocer dichas alícuotas al momento del registro, toda vez que ni siquiera la propia Aduana las conocía, quien no había sido notificada de su fijación; y

-que el acta 50 de la UEIM, por la que se fijara la alícuota involucrada en el caso, no previó su publicación ni el Boletín Oficial ni en el Boletín de la Aduana, lo que la convertía, en todo caso, en un acto preparatorio, interno de la Administración, inoponible a terceros.

A continuación, advirtió que la fórmula implementada por el decreto 1719/2012 determinaba la aplicación de una alícuota móvil que atentaba contra el principio de certeza, pilar de todo el derecho tributario, que impedía materializar la previsión contenida en el artículo 728 del Código Aduanero en punto a la aplicación de la alícuota vigente al momento del registro de la destinación.

En este sentido, postuló que la alícuota que el Fisco Nacional pretendió aplicar, nunca pudo estar vigente porque resultaba de una fórmula cuyos resultados no se habían notificado a la fecha de registro de las destinaciones; no había sido publicada en el Boletín Oficial a la fecha de registro, como tampoco en el Boletín de la Aduana, siquiera en la propia página de la Secretaría de Energía; no se encontraba cargada en el SIM; no fue notificada, ya sea a través del SIM o bien por otro medio por el servicio aduanero, que la alícuota cargada en el sistema podía no ser la vigente; siendo tal fórmula imposible de autoliquidar atento a la intervención de un agente externo al servicio aduanero.

Resaltó que el mecanismo de cálculo establecido, con la intervención de la UEIM, mediante reuniones privadas en las que se determinaban el precio de referencia y los costos, atentaba insanablemente contra el principio de publicidad establecido en el artículo X del Acuerdo General sobre Tarifas y Aranceles del GATT; de cumplimiento obligatorio para nuestro país, por lo menos hasta que dicha alícuota fuera publicada por algún medio idóneo; así como también el principio de publicidad y disponibilidad de la información previsto en el artículo 1º del Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la Organización Mundial del Comercio, también ratificado por la República Argentina.

Dicho ello, en lo concerniente al efecto liberatorio del pago, afirmó que la modificación de las alícuotas y la fijación de los valores de referencia debían ser informados de inmediato a los “organismos correspondientes”, en el caso, a la AFIP – DGA, para que se pudiera adaptar el SIM y realizar los controles *ex - ante*; ello al margen de la -en su entendimiento- debida publicidad.

Explicó que casi dos años después de haber sido liquidados por el propio Fisco Nacional los derechos de exportación y realizado su pago cancelatorio, se le comunicó la existencia de supuestas alícuotas diferenciales que no estuvieron incorporadas en tiempo oportuno


#38517045#403530280#20240322081645000

al SIM ni de las cuales existió publicidad previa, razón por la cual no podían considerarse vigentes.

Sostuvo la improcedencia tanto de los cargos suplementarios de tributos, como de los intereses reclamados; citando al efecto jurisprudencia que avalaría lo así argumentado.

Por tanto, continuó en su razonamiento, aún si se consideraran constitucionales los derechos de exportación fijados por el decreto y mecanismo atacados, los cargos resultarían igualmente improcedentes por aplicación del efecto liberatorio del pago, resultando que las liquidaciones del tributo en cuestión se habría realizado en función de la información provista por el propio Fisco Nacional a través del SIM, única información pública y disponible al momento que prevé el Código Aduanero para la determinación tributaria; resultando inoponible el error u omisión de la Administración en la carga de datos para obtener una eventual correcta determinación del impuesto, habiendo actuado de buena fe al cancelar el tributo en tiempo y forma, según lo requerido por el sistema.

Agregó que su buena fe mal podía ser cuestionada, en tanto, al tiempo de los hechos, no contó con ningún dato que le permitiera siquiera sospechar que la alícuota informada por el SIM no era correcta en orden a la fórmula que el propio Estado debía utilizar para su cálculo, utilizando, precios que eran fijados por la UEIM en reuniones reservadas y cuyas actas no tenían publicidad.

Entendió que no podía considerarse vigente la alícuota que el Fisco Nacional pretendió aplicar fue definida en forma privada por la UEIM, requiriéndose -al efecto- su debida publicidad; siendo notificada internamente a la AFIP - DGA con posterioridad a la verificación del hecho imponible, circunstancia inoponible a su parte.

Refirió que al ingresar en el SIM la posición arancelaria de la mercadería involucrada, el sistema calculaba automáticamente el tributo a pagar; de modo que le resultaba imposible saber si a través de dicha plataforma el Fisco Nacional le estaba aplicando una alícuota correcta o incorrecta; correspondiendo considerar a toda cancelación realizada en esos términos como productora del efecto liberatorio del pago.

En función de los argumentos hasta aquí expuestos, la exportadora planteó la improcedencia de los cargos que le fueran formulados.

Luego, a título subsidiario, con referencia a extremos antes detallados en orden a la información la que contaba al tiempo de liquidar y cancelar los tributos por las operatorias realizadas, así como al funcionamiento del SIM, solicitó que a las sumas reclamadas en concepto de derechos de exportación no fueran adicionados los intereses devengados durante la tramitación de la impugnación de los cargos, por no resultarle imputables las consecuencias de la mora.

Puso de manifiesto que dicho tópico no fue tratado por el Tribunal Fiscal de la Nación pese a haber sido puesto en su consideración al tiempo de recurrir la resolución DI VACD 33/2021.

En respaldo de su pretensión, hizo alusión a lo normado por el artículo 888 del CCyCN y a los precedentes "*Ika-Renault*" y "*Citibank*" dictados por el Alto Tribunal.

A su vez, a título subsidiario de lo que pudiera resolverse en punto a la procedencia del reclamo de intereses, planteó la inconstitucionalidad de la tasa prevista en la resolución ex MEyP 314/2004.

Al respecto, explicó que, por tratarse de una deuda que debería pagarse en dólares estadounidenses o en moneda nacional al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, la tasa de interés mensual prevista en dicho precepto se tornaría confiscatoria e irrazonable.

Asimismo, alegó que en tanto el dólar estadounidense resulta ser una moneda incomparablemente más estable que el peso argentino, aplicar a las deudas en dólares y pesos la misma tasa de interés violentaba el sentido común.

Cuestionó toda pretensión de aplicar intereses a una tasa del 3% o superiores que fueran fijadas con posterioridad, de manera móvil o variable; entendiendo que, los cargos impugnados, de ser confirmados, en el peor de los casos, no deberían generar un interés superior al doble del interés pagado por el Banco de la Nación Argentina para el descuento de documentos comerciales expresados en dólares como ordenaría el Código Aduanero.

A todo evento, de corresponder, solicitó que se aplicara la tasa de interés prevista en la resolución ME 598/2019 a todo el período desde iniciada la mora.

Sentado lo anterior, mantuvo el planteo de inconstitucionalidad del decreto 1719/2012, por no cumplir con el estándar

fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en autos "*Camaronera Patagónica SA*", en punto a la improcedencia de los derechos de exportación creados por decretos o resoluciones ministeriales u órganos administrativos subdelegados.

En lo que al punto refiere, tildó de inconstitucional que el Poder Ejecutivo fijara a través del decreto 1719/2012 una nueva alícuota a abonar en concepto de derechos de exportación por operatorias como las involucradas en autos, diferente a la del decreto 509/2007, así como también por subdelegar en la UEIM el cálculo de las alícuotas respectivas.

Explicó que el Poder Ejecutivo Nacional dictó el decreto 1719/2012, basándose en el artículo 755 del Código Aduanero y en el artículo 99, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional, fundamento normativo insuficiente al efecto de validar lo así normado; de modo que el precepto atacado no supera el test resultante de lo resuelto por el Alto Tribunal, por no preexistir una ley que fijara los elementos esenciales del tributo, en particular, su *quantum,* baremos mínimos y máximos, así como el plazo durante el cual el Poder Ejecutivo Nacional podría haber hecho uso de dicha atribución delegada.

A su vez, siempre en lo que al punto refiere, manifestó que el decreto 1719/2012 implementó una fórmula para el cálculo de los derechos de exportación que tenía como corolario un porcentual móvil que dependía de elementos variables y desconocidos por su parte, circunstancia que atentaba insanablemente contra los principios de previsibilidad, previa publicidad, estabilidad y sencillez de cualquier política tributaria; y que la utilización de tal fórmula, delegaba su actuación, a su vez, en la Unidad Ejecutiva Interdisciplinaria de Monitoreo, que no poseía facultades legislativas para establecer gravámenes de la naturaleza de los derechos de exportación.

Asimismo, apuntó que la UEIM tenía a su cargo determinar el *quantum* de los elementos a considerar para el cálculo, así como notificar el resultado a que llegara, lo que en definitiva implicaba que se había subdelegado en dicha dependencia la facultad de determinar la cuantía del tributo; no encontrando ello respaldo normativo suficiente.

Agregó que si bien el 509/2007, obtuvo una suerte de ratificación legislativa, al pasar por ambas Cámaras, distinta suerte tuvo el

decreto 1719/2012, que determinaba la manera de cálculo de la alícuota del tributo en cuestión.

Citó jurisprudencia que, en su entendimiento, convalidaría su postura en cuanto a la aplicación al caso de la doctrina resultante de lo resuelto por el Alto Tribunal en autos *"Camaronera Patagónica SA"*.

Por lo expuesto, Oleaginosa Moreno Hermanos SA solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, se admitiera la impugnación de los cargos que le fueran formulados, o bien, se admitieran los planteos subsidiarios en torno a la procedencia del cobro de intereses y la tasa a aplicar al efecto.

Dicha presentación no mereció réplica del Fisco Nacional.

V.- Remitidas las actuaciones en vista, el señor fiscal general de Cámara, en cuanto aquí interesa resaltar, consideró:

-que si bien la recurrente planteó la inconstitucionalidad del decreto 1719/2012, con fundamento en que los derechos de exportación exigidos resultaban inconstitucionales a la luz de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "*Camaronera Patagónica SA*", en tanto no pretendía la devolución del derecho abonado conforme la alícuota fijada por dicho precepto, sino únicamente que se declararan inválidos los cargos adicionales generados por la falta de actualización en el sistema de los precios de referencia del biodiesel, y en tanto ello remitía a la evaluación de los elementos esenciales de los derechos de exportación, resultaba inoficioso examinar la tacha de constitucionalidad sobre la base de lo resuelto en la citada causa por carecer de vinculación con lo aquí controvertido; y

-en cuanto a inconstitucionalidad de la tasa de interés, que una interpretación armónica del artículo 794 del Código Aduanero y de las resoluciones ex MEyP 314/2044, ME 598/2019 y 559/2022 y resolución general AFIP 3271/2012, así como de los principios constitucionales de razonabilidad y no confiscatoriedad llevaban a concluir que, al sólo efecto de calcular los accesorios adeudados por la actora, correspondía convertir el capital a pesos tomando en cuenta el tipo de cambio vigente a la fecha


#38517045#403530280#20240322081645000

en que comenzaron a devengarse para aplicar sobre dicho monto y hasta la fecha de pago, la tasa prevista en las resoluciones 314/2004, 841/2010 y 50/2019, por los periodos anteriores a la entrada en vigencia de la resolución que estableció tasas diferenciadas, tornando inoficioso el análisis del planteo de inconstitucionalidad articulado.

VI.- En este contexto, cuadra señalar que no se encuentran controvertidos los hechos involucrados en autos, esto es, no resulta materia de discusión que, al registrar Oleaginosa Moreno Hermanos SA las destinaciones “14 057 EC01 006244 M”, “14 057 EC03 000924 N", “14 057 EC03 000925 Y”, “14 057 EC03 000926 P”, “14 057 EC03 000830 J”, “14 057 EC03 000831 K”, “14 057 EC03 000832 L”, “14 057 EC03 000837 Z”, “14 057 EC03 000840 K”, “14 057 EC01 005257 P”, “14 057 EC03 000859 U” y “14 057 EC03 000860 M”, se determinaron y abonaron los derechos de exportación, según la liquidación resultante del uso del SIM, conforme lo normado por el decreto 1719/2012; y que, tiempo más tarde, el servicio aduanero reclamó a través de los doce cargos aquí impugnados, un total de U$S 529.757,24 por diferencias en concepto de derecho de exportación respecto de lo oportunamente abonado por la nombrada firma.

Tampoco resulta materia de debate que el motivo por el cual la liquidación tributaria practicada por la exportadora a través del SIM, en función de la cual canceló los derechos de exportación por las doce destinaciones antes mencionadas, se debió a una demora en la “actualización” de la base de datos de dicho sistema; impactando tardíamente la adecuación de la alícuota a abonar por el tributo en cuestión respecto de la mercadería involucrada en autos (biodiesel), por aplicación del mecanismo de cálculo establecido por decreto 1719/2012.

Así las cosas, la cuestión litigiosa se centra en determinar si se ajusta a derecho el reclamo tributario del Fisco Nacional formulado a través de los cargos 275/2015, 276/2015, 277/2015, 278/2015, 279/2015, 280/2015, 281/2015, 282/2015, 283/2015, 284/2015, 285/2015 y 286/2015, a cuyos efectos, atento los argumentos defensivos propuestos por Oleaginosa Moreno Hermanos SA, ha de examinarse:

*si lo oportunamente abonado por la exportadora según la liquidación practicada a través del SIM, generó el efecto liberatorio del pago;

*si el derecho establecido mediante el decreto 1719/2012 resulta inconstitucional bajo el prisma resultante de la doctrina sentada por el Alto Tribunal en autos *"Camaronera Patagónica SA"*; y

*en caso de convalidarse los cargos bajo revisión, determinar si corresponde el pago de intereses y, eventualmente, según qué tasa calcularlos.

VII.- Precisado ello, recuérdese que conforme lo normado por el artículo 728 del Código Aduanero, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación y de los demás tributos que gravaran la exportación para consumo, serán de aplicación el régimen tributario, la alícuota, la base imponible y el tipo de cambio para la conversión de la moneda extranjera en moneda nacional en curso, vigentes en las fechas indicadas en los artículos 726 y 727 de igual cuerpo legal.

En tal sentido, en lo que aquí estrictamente importa, conforme lo normado por el artículo 726 del Código Aduanero, resulta aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente en la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.

Ahora bien, en cuanto aquí importa, por el decreto 1719/2012, cuestionado en autos, se dispuso que la alícuota correspondiente al derecho de exportación aplicable a la posición arancelaria "3826.00.00", la involucrada en autos, debía determinarse según la siguiente fórmula: "DE (expresado como %) = {(PR - CRCTE) * 100/ CRCTE}. Donde: DE = Alícuota del Derecho de Exportación; CRCTE= Costos totales más retorno sobre el capital total empleado; PR= Precio de Referencia" (conf. esp. su artículo 1°); previendo que la UEIM, creada por la resolución conjunta 438 del Ministerio de Economía y Finanzas, 269 del Ministerio de Industria y 1001 del Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, era la responsable de calcular con una periodicidad quincenal el precio de referencia del biodiesel (PR) y los costos totales más retorno sobre el capital total empleado (CRCTE) que conformaban la fórmula de cálculo del artículo 1°, e informar a los

organismos correspondientes la alícuota del derecho de exportación así definida (conf. esp. su artículo 2°).

Según surge de los Considerandos que anteceden su parte dispositiva, a efectos de adoptar tal decisión, el Poder Ejecutivo Nacional, en sustancial síntesis, hizo hincapié:

-en las políticas tendientes al impulso de la actividad económica, la reindustrialización del aparato productivo y el crecimiento con inclusión social;

-en la necesidad de desarrollar tecnologías que generaran nuevas fuentes de energía, como los biocombustibles,

-en que por ley 26.093 se creó el Régimen de regulación y promoción para la producción y uso sustentable de biocombustibles;

-en que por decreto 1339/2012 se dispuso elevar los derechos de exportación para el biodiesel y sus mezclas con el objetivo de asemejar los niveles aplicados a los demás subproductos del complejo oleaginoso, teniendo en cuenta los costos específicos de producción y manteniendo un diferencial, de modo tal que la alícuota efectiva para el biodiesel fuera menor a la de su principal insumo, favoreciendo así la agregación de valor en el país;

-en que la modificación del derecho de exportación y la eliminación del reintegro de exportación, establecidos en el mencionado decreto determinaron una alícuota final efectiva sobre el precio FOB declarado del 24,24%;

-en que mediante la resolución conjunta ex MEyFP 438, ex MI 269 y ex MPFIPyS 1001 se creó la UEIM, encargada de determinar el precio de referencia para la especie de biocombustible denominada biodiesel que resultara de uso obligatorio en el mercado;

-en que por acta 2/2012, la UEIM determinó el precio de referencia de uso obligatorio en el mercado de 4405,30 pesos por tonelada;

-en que mediante la resolución SE 1436/2012, se estableció en 4405,30 pesos por tonelada el precio a recibir por las empresas elaboradoras de biodiesel por parte de aquellas encargadas de realizar las mezclas de combustibles fósiles con biodiesel; a cuyos efectos se tomaba en consideración los precios internacionales de referencia de mayor importancia, así como el precio de exportación de los productores argentinos;

-en que los precios internacionales del aceite de soja y del biodiesel mostraron una alta volatilidad relativa, característica de este tipo de mercados del producto mencionado en primer término;

-en que la alta volatilidad de precios del aceite de soja, principal insumo para la producción de biodiesel, obedecía a que se comercializaba como *commodity* y, en consecuencia, su precio resultaba susceptible de variaciones no sólo originadas en los costos de producción y en la oferta y demanda de estos productos, sino también en componentes especulativos;

-en que tal alta volatilidad de los precios internacionales impactaba sensiblemente en la rentabilidad del sector, afectando la eficiencia productiva y el desarrollo de la actividad;

-en que las altas oscilaciones de los precios internacionales podrían dar lugar a fluctuaciones considerables en la producción industrial;

-en que, en el mes anterior al dictado del decreto bajo referencia, en particular, se ha verificado una tendencia al alza del precio del aceite de soja, mientras que el precio del biocombustible se mantuvo relativamente más estable, afectando la rentabilidad de las empresas del sector;

-en que, en función del análisis de los costos de producción realizado por la UEIM y la evolución relativa de los precios internacionales del aceite de soja y del biodiesel bajo determinadas circunstancias podía ocurrir que el precio fijado no resultara suficiente para que un conjunto de empresas del sector operara en condiciones de rentabilidad;

-en que durante el encuentro mantenido en septiembre de 2012 entre los miembros de la UEIM y representantes de las principales Cámaras Empresarias productoras de biodiesel se analizaron alternativas para brindar respuestas definitivas a la problemática de la fluctuación de los precios internacionales; solicitando la implementación de un esquema de alícuotas móviles de derechos de exportación al biodiesel que tuviera en cuenta tanto la evolución de los precios internacionales del producto como los costos de producción locales;

-en que, atento lo requerido, la UEIM desarrolló una fórmula de cálculo móvil de los derechos de exportación para el biodiesel;

-en que, al incorporar tanto los costos sectoriales como los ingresos previstos, la movilidad de la alícuota del derecho de exportación atenuaba los efectos de los cambios drásticos de los precios internacionales cuando se encontraban a la baja, así como tendencias más generales de modificación de costos que pudieran derivar en rentabilidades extraordinarias, ambas tendencias distorsivas de un mercado transparente; y

-en que un mecanismo de esta especie servía para mitigar los efectos adversos de la alta volatilidad de los precios internacionales sobre las decisiones de producción e inversión local.

Y, como fundamento normativo para adoptar la decisión bajo examen, el Poder Ejecutivo Nacional hizo alusión al ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 99, los incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional y por el artículo 755, apartado 1°, literal c), del Código Aduanero.

VII.- Precisada la plataforma fáctica y normativa involucrada en la especie, así como los fundamentos de la resolución apelada y el contenido de la postulación recursiva, se advierte que, en tanto las diferencias reclamadas por el Fisco Nacional por medio de los cargos complementarios, se basaron en la aplicación de las alícuotas móviles fijadas por el artículo 1° del decreto 1719/2012, la materia litigiosa involucra centralmente, la constitucionalidad de dicho precepto; cuestión traída a juicio por la exportadora y a cuyos efectos cuadra seguir la doctrina que emana del pronunciamiento dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos *“Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”,* sent. del 15/4/2014 (registrado en *Fallos*, 337:388).

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal, al analizar la validez de la resolución del Ministerio de Economía 11/2002, por la que se fijaron ciertos derechos a la exportación para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), dejó en claro la vigencia del principio de reserva de ley en materia tributaria, (el cual por cierto no cede aún en caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución Nacional), en función del cual los aspectos sustanciales del

derecho tributario no tienen cabida tan siquiera en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo;

Así, también evaluó que distintos preceptos (vinculados con los derechos de exportación establecidos por la norma analizada) establecieron, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo examinado, concluyendo que si bien resultaba admisible que el Congreso Nacional atribuya al Poder Ejecutivo Nacional ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, elevar o disminuir las alícuotas aplicables, ello requería que para el ejercicio de dicha atribución, se fijasen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa;

De tal modo una disposición del Poder Ejecutivo no se ajusta a los parámetros señalados, cuando cuantitativo del derecho de exportación queda completamente librado al arbitrio del dicho departamento del Estado

IX.- Si bien los pronunciamientos del Alto Tribunal no resultan obligatorios para los tribunales de las instancias anteriores fuera de los juicios en los que son dictados, en atención a la trascendencia que en el orden judicial revisten las decisiones de la Autoridad Suprema del Poder Judicial de la Nación, corresponde por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional, aplicar la doctrina sentada por aquel (conf. CSJN, *Fallos*, 311:1644 y 2004 y esta Sala, en autos 3950/2017 *"Macchiavelli, Andrea Mariana c/EN - Mº Justicia DDHH s/ proceso de conocimiento"*, sent. del 28/11/2019 y su cita; entre otros).

Es que, ciertamente, y en consonancia con lo que se viene expresando, no puede dejarse de lado la doctrina que emana de los precedentes del Máximo Tribunal pues, tal como se ha sostenido reiteradamente, los restantes tribunales deben un acatamiento moral a su doctrina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos para así mantener la unidad de la interpretación de la ley.

X.- Ahora bien, por aplicación al caso de los estándares que emanan del referido pronunciamiento del Alto Tribunal, no cabe sino admitir la apelación deducida por Oleaginosa Moreno Hermanos SA, revocar el pronunciamiento dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación, así como la resolución DI VACD 33/2021, y -por consiguiente- dejar sin efecto los cargos 275/2015, 276/2015, 277/2015, 278/2015, 279/2015, 280/2015, 281/2015, 282/2015, 283/2015, 284/2015, 285/2015 y 286/2015.

Es que, examinado el alcance y sustento del precepto impugnado, resulta descalificable por carecer de respaldo legal suficiente y válido, vulnerando el principio de legalidad, rector en materia tributaria; máxime cuando, según fuera referido previamente, se invocó para su dictado prácticamente un poder o facultad reglamentaria "natural" del Poder Ejecutivo Nacional, basada en el artículo 99, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional, así como el artículo 755 del Código Aduanero, dispositivos que en modo alguno lo habilitaban para la fijación de escalas, porcentajes o pautas arancelarias, distintas de las vigentes hasta ese entonces.

Al punto, cuadra aclarar que la alícuota imperante hasta ese entonces, había sido fijada por el decreto 509/2007, que fue ratificado por ambas Cámaras del Congreso Nacional (conf. resoluciones S/N 41/2007 y 49/2007).

XI.- Al respecto, continuando con el examen del decreto 1719/2012, ha de precisarse que, en la especie, no concurren los presupuestos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó en "*Camaronera Patagónica SA*" (*op. cit.*) para permitir eventualmente, por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone, la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles concernientes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso Nacional (conf. arg. artículo 99, inciso 2°, de la Constitución Nacional).

En efecto, tal como resulta de lineamientos referidos al tiempo de reseñar la decisión adoptada en el fallo en cuestión, a criterio del Alto Tribunal, resultaría admisible que el Congreso Nacional atribuyera al Poder Ejecutivo Nacional ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria,

autorizando así a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijaran pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

En el caso, se advierte que el decreto 1719/2012 no cumple con los presupuestos legales y constitucionales requeridos en la materia impositiva, pues lisa y llanamente no existe precepto legal que habilite al PEN a modificar la carga tributaria y fijar una alícuota de derechos de exportación del producto aquí involucrado; materia que se encuentra reservada, exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación.

Por lo demás, tal como la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresara en "*Camaronera Patagónica SA*" (*op. cit.*), téngase presente que el principio de reserva legal en materia tributaria no cede ni siquiera en caso que se actúe por medio del mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, pues éste refiere exclusivamente a determinadas materias de administración o de emergencia económica, con plazo fijo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Al margen de ello, la delegación legislativa se encuentra prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo, así como por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por tanto, la delegación contenida en el artículo 755 del Código Aduanero, en cuanto dispone que el Poder Ejecutivo Nacional podrá gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviera gravada con este tributo; desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y modificar el derecho de exportación establecido, en modo alguno alcanza -por sí sola- para dar validez al decreto impugnado.

En este sentido, cuadra advertir que el decreto 1719/2012 no se ajustó a los parámetros antes señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación determinado por el Poder Ejecutivo Nacional, respondió de manera exclusiva a su decisión discrecional, sin contar con el imprescindible respaldo de una "clara política legislativa", que fijara la totalidad de los aspectos cuantitativos del impuesto, materia reservada, exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación.

En tales condiciones, resulta de toda claridad que las consideraciones del Máximo Tribunal en el precedente antes reseñado, dan respuesta al caso y determinan la admisión de la apelación deducida por la exportadora, la revocación del pronunciamiento recurrido, la inconstitucionalidad -en el caso- del artículo 1° del decreto 1719/2012 y, consecuentemente, la nulidad de la resolución DI VACD 33/2021 y -por consiguiente- de los cargos 275/2015, 276/2015, 277/2015, 278/2015, 279/2015, 280/2015, 281/2015, 282/2015, 283/2015, 284/2015, 285/2015 y 286/2015, por medio de los cuales el Fisco Nacional reclamara el pago de diferencias en concepto de derechos de exportación al oficializar las destinaciones “14 057 EC01 006244 M”, “14 057 EC03 000924 N", “14 057 EC03 000925 Y”, “14 057 EC03 000926 P”, “14 057 EC03 000830 J”, “14 057 EC03 000831 K”, “14 057 EC03 000832 L”, “14 057 EC03 000837 Z”, “14 057 EC03 000840 K”, “14 057 EC01 005257 P”, “14 057 EC03 000859 U” y “14 057 EC03 000860 M”.

XII.- En igual sentido se ha pronunciado la Sala IV del Fuero en autos 41.274/2023 *“Molinos Río de la Plata SA (TF 39.038-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”, resol. del 8/8/2023.

XIII.- Lo expuesto basta para la solución del caso, con asiento en fundamentación suficiente, y torna insustancial tratar los restantes agravios traídos por Oleaginosa Moreno Hermanos SA.

XIV.- Por todo lo hasta aquí sostenido, corresponde admitir la apelación deducida por Oleaginosa Moreno Hermanos SA, revocar el pronunciamiento del 5/6/2023 dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, dejar sin efecto la resolución DI VACD 33/2021 y -por consiguiente- los cargos 275/2015, 276/2015, 277/2015, 278/2015, 279/2015, 280/2015, 281/2015, 282/2015, 283/2015, 284/2015, 285/2015 y 286/2015, a cuyos efectos se declara -en el caso- la inconstitucionalidad del artículo 1° del decreto 1719/2012.

XV.- En atención al modo en que se decide, y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que las costas vinculadas tanto a la actividad

desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN, y artículo 1163 del Código Aduanero).

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) admitir la apelación deducida por Oleaginosa Moreno Hermanos SA, revocar el pronunciamiento del 5/6/2023 dictado por la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, dejar sin efecto la resolución DI VACD 33/2021 y -por consiguiente- los cargos 275/2015, 276/2015, 277/2015, 278/2015, 279/2015, 280/2015, 281/2015, 282/2015, 283/2015, 284/2015, 285/2015 y 286/2015, a cuyos efectos se declara -en el caso- la inconstitucionalidad del artículo 1° del decreto 1719/2012; y

2°) adecuar la distribución de las costas relativas a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, las que, al igual que las concernientes a esta instancia judicial, quedan a cargo del Fisco Nacional (Considerando XV).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 22/03/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38517045#403530280#20240322081645000