27.394/2023 Molinos Río de la Plata SA (TF 38703-A) c/ EN-AFIP-DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 3 de noviembre de 2023

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha del 18/11/2022, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las Resoluciones Nros. 87/2017, 80/2017, 101/2017, 79/2017 y 87/2017 recaídas en las actuaciones SIGEA 12509-489-2015, 12509-421-2015 12509-422-2015, 12509-427-2015 y 12509-437-2015 por las que se rechazó la acción de repetición de los derechos de exportación liquidados por aplicación del Decreto N° 100/2012.

Para así decidir, los vocales recordaron que en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/ recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APN- SGASAD#TFN) se dispuso que ese Tribunal Fiscal no podía declarar la inconstitucionalidad de una ley y que no correspondía invalidar el Decreto N° 793/2018. Sobre tal base, entendieron aplicable esa doctrina, en tanto la operatoria dispuesta por el Decreto Nro. 100/2012 –sustituido por el decreto Nro. 509/2007 y sus normas complementarias- que fijara derechos de exportación a las posiciones arancelarias allí estipuladas resultaba similar, *mutatis mutandis*, a aquella establecida en el Decreto Nro. 793/2018, cuya validez ha sido expresamente receptada en la doctrina plenaria, por lo que devenía ajustado a derecho confirmar las resoluciones apeladas.

Por último, estimó que las costas debían imponerse por su orden en virtud de que el fallo plenario era posterior a la fecha de interposición del recurso de la actora.

II.- Contra esa decisión, interpuso recurso de apelación la firma actora el 3/02/2023, expresando agravios el 28/02/2023, los que fueron contestados por la contraria el 7/05/2023.

Asimismo, con fecha 20/12/2022 interpuso recurso de apelación y expresó agravios la AFIP DGA, los que fueron contestados por la contraria el 24/02/2023.

Con fecha 24/08/2023 el Señor Fiscal de Cámara emitió su dictamen.

III.- Apelación de la actora:

En su memorial, la accionante plantea preliminarmente que el plenario del Tribunal Fiscal no resulta aplicable, en tanto refiere a una norma distinta de la que se cuestiona en autos y no tiene en consideración el precedente "Camaronera Patagónica" que, a su entender, es de aplicación obligatoria.

Destaca que las diferencias entre el caso de autos y el que dio origen al plenario son: (i) distinta normativa cuestionada; (ii) diferente ámbito de aplicación temporal y falta de validación por parte del Congreso.

Considera que el plenario contradice cuestiones ya resueltas por la Corte Suprema en el fallo "Camaronera", apartándose de los lineamientos trazados por el Máximo Tribunal.

Refiere que el artículo 1164 del Código Aduanero establece que la sentencia del tribunal fiscal *"… no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal".*

Manifiesta que en el presente caso el Máximo Tribunal ya fijó posición sobre la cuestión debatida, en el fallo "Camaronera", lo que demostró que el organismo jurisdiccional administrativo se encontraba en condiciones de emitir

una resolución sobre el presente planteo sin ningún tipo de limitación y bajo la inspiración del principio de economía y celeridad procesal.

Expresa que lo que su parte cuestiona es: (i) la inconstitucionalidad del decreto 100/2012 por haber sido emitido por el poder ejecutivo en abierta violación al principio de legalidad y no contar con una ratificación legislativa y (ii) la irrazonabilidad de la tasa de interés resarcitorio impuesta por el artículo 3° de la resolución 314/2004, que genera una improcedente e ilegítima de valoración del crédito de su parte.

En esos términos, reitera el planteo de inconstitucionalidad del Decreto N° 100/2012 que fijó en un 20 % los derechos de exportación de biodiesel, por haber sido emitido por el Poder Ejecutivo Nacional en violación al principio de reserva de ley y no contar con una ratificación legislativa. Expuso que existió una sucesión de normas “infralegales” que definieron las alícuotas aplicables que hacen que el pago de los tributos resulte ilegítimo.

Al respecto, indica que el Decreto N° 509/2007 que estableció una alícuota del 5% fue ilegítimamente ratificado por el Congreso Nacional a través de resoluciones que no califican como una ley formal. Sin embargo, señala que “asume como válida” esa alícuota del 5% y por ello “pagó en exceso y sin causa válida un 15%” en concepto de derechos de exportación, en razón de la diferencia entre ese porcentaje y el del 20% establecido por el Decreto N° 100/2012.

Seguidamente, postula que la doctrina de “Camaronera Patagónica” resulta plenamente aplicable y que por ello debe declararse la inconstitucionalidad de la alícuota fijada por el Decreto N° 100/2012, en tanto en ese precedente la Corte Suprema de Justicia de la Nación concluyó que el Poder Ejecutivo puede fijar la alícuota sólo en la medida en que exista una delegación clara y precisa que determine los parámetros dentro de los cuales puede ejercer esa potestad.

En efecto en el precedente señalado la Corte Suprema concluyó que los derechos de exportación son tributos y por ello: (i) deben ser creados por ley del Congreso Nacional en aplicación del principio de legalidad tributaria; (ii) sus elementos esenciales, es decir, el hecho imponible, la alícuota los sujetos alcanzados y las extensiones deben ser establecidos por una norma de ese mismo rango y (iii) las respectivas alícuotas pueden ser fijadas por el Poder Ejecutivo, en tanto exista una delegación legislativa clara y precisa en la que se determine un parámetro de mínimas y máximas respecto de su *quantum.*

Manifiesta que ninguna de las normas delegantes citadas en los considerandos del decreto 100, contiene una clara pauta legislativa, pues a su entender, ni los artículos 11, apartado 2, 12 y 755 del Código Aduanero, ni la Ley N° 25.561 establecen el modo en que puede ser ejercida tal facultad, situación que recién había tenido lugar con la sanción de la Ley N° 27.467 en el año 2018.

Finalmente, planteó la inconstitucionalidad de la tasa de interés prevista en el artículo 3° de la Resolución N° 314/2004, en tanto lleva a la desvalorización de su crédito.

IV.- Apelación de la demandada:

Se agravia la recurrente de la imposición de costas por su orden, en virtud de que la sentencia recurrida confirma en su totalidad las Resoluciones Aduaneras apeladas por la parte actora.

Señala que, el principio general sobre imposición de costas se halla contenido en el artículo 68, apartado 1, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en tanto dispone que *"la parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado".* Lo que instala el ordenamiento procesal nacional vigente se sostiene en el hecho objetivo de la derrota, con prescindencia de la buena o mala fe con que la parte vencida pudo haber actuado durante la sustanciación del proceso.

En tales condiciones, postula que, teniendo en consideración que su parte es parte ganadora del pleito, las costas deberán imponerse en su totalidad a la parte actora dado que, de acuerdo al principio objetivo de la derrota, las costas deben ser cargadas íntegramente a la parte vencida.

Precisa que, es a razón de lo expuesto que resulta injustificada la falta de imposición de costas a la vencida en la sentencia recaída en autos, atento que agravia a quien en todo momento se ajustó al derecho aplicable.

Destaca que el artículo 68, apartado 2, del Código Procesal establece: *"Sin embargo, el juez podrá eximir total o parcialmente... [del pago de las costas] al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad".* Ahora bien, al respecto, observa que la escueta “justificación” de la sentencia recurrida no resulta en modo alguno un pronunciamiento expreso acerca de las razones que razonarían el apartamiento de un principio general del derecho tal como es el de las cotas a la vencida.

Por último, recuerda que de conformidad con el artículo 184, cuarto párrafo, de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones), la parte vencida en el juicio tramitado ante el TFN deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado.

En síntesis, aduce que, no comprende por qué el TFN resolvió declarar las costas por su orden, si en definitiva la Dirección General de Aduanas resultó vencedora de su pretensión y no contaba la sentencia con justificación suficiente para apartarse de un principio general del derecho.

Por lo los fundamentos expuestos, solicita se revoque la sentencia del TFN en cuanto hace a las costas, estableciéndolas en cabeza de la actora que es quien debe soportarlas por haber sido vencida en autos, y en tal sentido no puede verse beneficiada con lo resuelto por el *a-quo*.

V.- Que, sentado ello, cabe recordar que la declaración de inconstitucionalidad constituye la última ratio del orden jurídico, a la que solo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución, si no es a costa de remover el obstáculo que representan normas de inferior jerarquía (*Fallos:* 312:2315; 316:779, entre otros). Según la jurisprudencia de la Corte Suprema, pesa sobre quien pretende dicha declaración acreditar los extremos que comprueben en forma concluyente su admisibilidad (*Fallos:* 327:5147), así como revestir a su presentación de la seriedad argumental y precisión que la naturaleza de la decisión requerida exige (*Fallos:* 301:1062; 327:5605; 328:1416).

VI.- Que mediante el Decreto 509/2007 el Poder Ejecutivo de la Nación fijó los derechos de exportación para las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR que se consignan en las TRES (3) planillas del Anexo XIV del decreto (art. 16) y mantuvo la vigencia de los Decretos Nros. 310/2002, 809/2002 y 645/2004, de la Resolución Nº 526/2002 y las Resoluciones Nros. 335, 336 y 337 del 2004, entre otras (art. 17), de acuerdo a las alícuotas establecidas en el Anexo XV (art. 18). **Por su parte, en el artículo 19 fijó "para las mercaderías no alcanzadas por las disposiciones de los Artículos 16 a 18 precedentes, un derecho de exportación del CINCO POR CIENTO (5%)".** El Decreto fue convalidado por la Cámara de Senadores de la Nación el 22/8/07 (B.O. 10/10/2007) y por la Cámara de Diputados de la Nación el 28/11/07 (B.O. 10/12/2007).

Posteriormente, esa norma fue modificada por la Resolución N° 126/2008 del entonces Ministerio de Economía (B.O. 12/03/2008) que **incorporó en el Anexo XIV del Decreto Nº 509/2007 -y sus modificaciones- la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 3824.90.29 la alícuota del 5%, *"[e]xcepto las mezclas de ésteres monoalquílicos de ácidos***

grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o grasas animales ("biodiesel"), que tributarán un derecho de exportación del VEINTE POR CIENTO (20%)" **(art. 1).**

En los considerandos de esa resolución se reseñó que *"el comercio de biodiesel se inició en fecha reciente y se ha incrementado significativamente en los últimos meses".* En este sentido, se valoró que *"los precios internacionales de este biocombustible han registrado un significativo aumento"*, por lo que resultaba conveniente *"elevar los derechos de exportación aplicables a estos productos, con el objetivo de asemejarlos a los de otros subproductos del complejo oleaginoso"*.

El Decreto N° 100/2012, en cuanto aquí interesa, *"sustitúy[ó] las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) comprendidas en el Anexo XIV al Decreto Nº 509/07 y sus modificaciones, por las consignadas en las CINCO (5) planillas que, como Anexo VII, forman parte integrante de la presente medida"* (art. 7°). En cuanto aquí interesa, el biodiesel quedó alcanzado por un derecho de exportación del 20%, **de conformidad con lo dispuesto en el art. 7º, que textualmente reza: *"sustitúyense las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) comprendidas en el Anexo XIV al Decreto Nº 509/07 y sus modificaciones, por las consignadas en las CINCO (5) planillas que, como Anexo VII, forman parte integrante de la presente medida".*** Dicha norma tuvo en consideración que *"la Decisión Nº 58 de fecha 16 de diciembre de 2010 del Consejo del Mercado Común autoriza a la REPUBLICA ARGENTINA a mantener, hasta el día 31 de diciembre de 2015, una Lista Nacional de Excepciones al Arancel Externo Común (A.E.C.) de hasta CIEN (100) códigos de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.)".* Y que *"en función de lo anterior, es necesario adecuar el Listado Argentino de Excepciones al Arancel Externo Común (A.E.C.) […] y efectuar ciertos ajustes sobre el listado de los ítems de la Nomenclatura Común*

del MERCOSUR (N.C.M.) afectados al tratamiento arancelario excepcional y transitorio […] y actualizar las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) incluidas en el Anexo XIV del Decreto Nº 509/07 y sus modificaciones manteniendo el tratamiento previsto para los productos que revistan la condición de orgánicos".

El aludido decreto fue posteriormente modificado por diversas normas que aumentaron o redujeron la alícuota de los derechos de exportación y los porcentajes de reintegro, según el contexto internacional imperante en cada momento. Así, por caso, mediante el Decreto N° 1339/2012 se fijó en un 32% la alícuota correspondiente al Derecho de Exportación para la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N.C.M.) 3826.00.00, en atención a que *"el complejo oleaginoso en general y la producción de biodiesel en particular se han establecido como actividades consolidadas, competitivas y de elevada rentabilidad"* y, en otra oportunidad, se la redujo al 8% (art. 2° del Decreto N° 1025/2017).

VII.- Que efectuada la reseña precedente, a título preliminar, cabe señalar que, en el caso en examen, no se encuentra controvertido que a través del artículo 19 del decreto 509/2007 el Poder Ejecutivo Nacional fijó en un 5% la alícuota aplicable al biodiesel, en concepto de derechos de exportación.

En efecto, la propia actora manifiesta textualmente en el escrito recursivo ante el TFN que: *"(…) las posteriores modificaciones a la alícuota del 5% de derechos de exportación del Biodiesel fueron dispuestas por resoluciones y decretos que no han sido ratificadas ni convalidadas por ley formal del Congreso de la Nación y, consecuentemente, resultan ilegítimas".*

"Al respecto la mencionada alícuota del 5% fijada en el decreto 509 fue elevada al 20% a través del dictado de la Resolución 126 (Art. 1). Ello

así, puede observarse que los derechos de exportación en cuestión fueron elevados por una norma que no revisa el carácter de ley. La resolución 126 entró en vigencia a partir del 13/03/2008 y nunca fue ratificada por el Congreso de la Nación (sea a través del dictado de una ley formal o del dictado de resoluciones por parte de ambas cámaras)".

"Posteriormente el Poder Ejecutivo Nacional dictó el Decreto 100. Esta norma entró en vigencia el 01/02/2012 y nuevamente fijó los derechos de exportación de Biodiesel en la alícuota del 20% (conf. artículo 7). Tal como aconteció en la resolución 126, el decreto 100 nunca fue convalidado por el poder ejecutivo nacional (sea a través del dictado de una ley formal o del dictado de resoluciones por parte de ambas Cámaras)".

"En función de ello y de acuerdo con la doctrina fijada por nuestro Máximo Tribunal en el fallo Camaronera, cabe afirmar que los derechos de exportación de Biodiesel fijados por la Resolución 126 resultan inconstitucionales (…)".

"Al registrar los permisos de embarque, Molinos pagó los respectivos derechos de exportación bajo una alícuota del 20% de conformidad con lo dispuesto por el decreto 100. Sin embargo y atento lo expuesto, hubiese correspondido que el sistema informático María aplicase como máximo la alícuota del 5% (…)" (confr. esp. fs. 76 vta/78).

VIII.- Que, asimismo, resulta del caso precisar, la parte actora solicitó la devolución de la diferencia entre el derecho de exportación abonado con sustento del Decreto N° 100/2012 -20%- y el que debería haber pagado en caso de aplicarse la alícuota del Decreto N° 509/2007 -5%-, sin sus modificaciones posteriores.

Para ello solicita la declaración de inconstitucionalidad del decreto mencionado en primer lugar, con sustento en que habría sido dictado en violación

al principio de reserva de ley en materia tributaria y no fue objeto de una expresa ratificación legislativa, aspectos que fueron descalificados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Camaronera Patagónica”.

A la luz del plexo normativo reseñado, cabe señalar que, la eventual declaración de inconstitucionalidad del Decreto N° 100/2012 tendría por efecto la invalidez de esa norma y, en consecuencia, el restablecimiento de la alícuota vigente al momento de su dictado, es decir, la prevista en el decreto 509/2007, con la modificación introducida por la Resolución N° 126/2008, cuya constitucionalidad no fue puesta en tela de juicio por la recurrente en su memorial.

En este sentido, cabe destacar que si bien la exportadora controvirtió genéricamente las alícuotas fijadas por normas “infralegales” y el ejercicio de esa potestad por el Poder Ejecutivo Nacional, lo cierto es que su petición se sustentó de forma exclusiva en la inconstitucionalidad del Decreto N° 100/2012 y su falta de ratificación legislativa, sin postular de forma específica la invalidez de la resolución 126/2008 y/o las leyes sancionadas durante ese período que podrían tener incidencia en el asunto (v.gr. Ley N° 26.519).

En tales condiciones, resulta inconducente adentrarse en el análisis de la constitucionalidad del Decreto N° 100/2012 en base al cual se liquidaron derechos de exportación a la alícuota del 20**%, toda vez que una eventual sentencia favorable tendría por efecto -para los productos de la posición arancelaria 3826.00.00- la aplicación de la alícuota prevista en el decreto 509/2007, con la modificación introducida por la resolución 126/08, es decir de un 20%, que no fue enervada constitucionalmente.**

Es que, como se indicó, la ausencia de un nítido planteo sobre el punto impediría apartarse de los términos de esa norma y de las alícuotas resultantes de su aplicación.

En este sentido, cuadra advertir que más allá de la somera invalidez de la Resolución 126/08, alegada por la actora en el escrito recursivo ante el TFN, dicho planteo, no fue sostenido en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del organismo jurisdiccional administrativo, objeto de análisis.

De esta manera, carecería de toda utilidad práctica un pronunciamiento sobre la cuestión controvertida por la actora, en tanto la procedencia del pedido de repetición se encuentra condicionada no sólo a la previa declaración de inconstitucionalidad del Decreto N° 100/2012, sino también de la Resolución N° 126/2008, mientras que lo atinente a la validez de esta última no integra el objeto del litigio.

Por lo expuesto, deviene inoficioso expedirse sobre el planteo de inconstitucionalidad del Decreto N° 100/2012, como así también del artículo 3° de la Resolución N° 314/2004. En consecuencia corresponde rechazar el recurso intentado.

IX.- Que en atención al modo en que se deciden las cuestiones traídas a conocimiento de esta Alzada por parte de los recurrentes y resultado final del pleito, al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que la totalidad de las costas generadas por estas actuaciones, tanto en lo concerniente a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por la actora vencida (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

En tales condiciones, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, en cuanto es materia de agravio.

Por lo expuesto, de conformidad con lo dictaminado por el Sr. Fiscal de Cámara, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) rechazar el recurso de apelación

#37983589#389150690#20231102222518270

interpuesto por la actora, declarando insustancial el tratamiento de la apelación respecto a los planteos de inconstitucionalidad del decreto 100/2012 y del art. 3° de la resol. 314/2004, de conformidad con lo establecido en el considerando VII *in fine*, y 2°) hacer lugar al recurso de la demandada, en cuanto es materia de agravio e imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN y 1163 CA).

Regístrese, notifíquese -a las partes y al señor Fiscal General de Cámara a las direcciones de correo electrónico indicadas en su dictamen- y, oportunamente, devuélvase a la instancia de origen.

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARIA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MARQUEZ

Fecha de firma: 03/11/2023
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

#37983589#389150690#20231102222518270