343/2024 MOLINOS RIO DE LA PLATA SA (TF 40099-A) c/ DGA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En Buenos Aires, a los 5 días del mes de septiembre de 2024, reunida en Acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en estos autos "MOLINOS RIO DE LA PLATA S.A. (TF 40099-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO", y

La jueza Clara María do Pico dijo:

I.- El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó —con costas por su orden— las resoluciones RESOL -2019-1-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI, RESOL 209-30-E-AFIP-SDGOAI y RESOL 2019-31-E-AFIP-SDGOAI, en virtud de la cual se rechazaron los recursos de repetición de los derechos de exportación abonados con sustento en el decreto 100/2012, con relación a los permisos de embarque nros. 12 057 EC03 001390 J, 12 057 EC 03 000670 J y 12 057 EC03 000464 K (fs. 154/155 vta.).

II.- Para así decidir, sostuvo que resultaba aplicable la doctrina legal fijada en el Acuerdo Plenario del 26 de abril de 2022 dictado por ese tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA".

III.- Disconforme, la parte actora interpuso recurso de apelación (fs. 168), el que fue fundado (fs. 179/188) y contestado (fs. 194 /203).

Sus críticas pueden reseñarse en los siguientes puntos:

(i) No resulta de aplicación la doctrina plenaria invocada. En el caso difieren las normas cuestionadas, el ámbito temporal de

aplicación y el decreto 100/2012 —en que se fundó la cuantificación de los derechos de exportación que se intentan repetir— no fue ratificado por el Congreso de la Nación.

(ii) El pronunciamiento se apartó de los lineamientos trazados por la Corte Suprema en la causa “Camaronera Patagónica” (Fallos: 337:388), sentencia del 15 de abril de 2014.

(iii) El Tribunal Fiscal se encontraba en condiciones de emitir una resolución sobre el planteo constitucional sin ningún tipo de limitación, según los claros términos del art. 1164 del CA, y bajo inspiración del principio de economía y celeridad procesal.

(iv) El decreto 100/2012 —norma que se aplicó al momento de registrarse las operaciones de exportación aquí involucradas— es inconstitucional por haber sido emitida por el Poder Ejecutivo Nacional en abierta contradicción al principio de legalidad, y no contar con posterior ratificación legislativa.

(v) Asimismo, mantuvo todos y cada uno de los fundamentos expuestos en su recurso ante el Tribunal Fiscal, particularmente, la inconstitucionalidad de la resolución nº 126/2008 (MEyP) y la irrazonabilidad de la tasa de interés prevista en la resolución nº 314/2004 (MEyFP), a la que ahora agrega la resolución nº 559/2022 (ME). Citó jurisprudencia en apoyo de sus dichos.

IV.- A fin de integrar los agravios de la parte actora, es oportuno señalar que al interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal expresamente indicó que, si bien considera que le asiste derecho a cuestionar jurídicamente la “supuesta ratificación” del decreto 509/2007, en la presente acción solamente solicitó la devolución de las sumas abonadas en exceso a la alícuota del 5% allí dispuesta, como consecuencia del incremento al 20% dispuesto por la resolución nº 126/2008 (B.O. 12/3 /2008), que fue mantenida por el decreto 100/2012.

343/2024 MOLINOS RIO DE LA PLATA SA (TF 40099-A) c/ DGA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Fundó su acción en la existencia de una sucesión de normas infralegales que definieron las alícuotas aplicables a las operaciones involucradas —biodiesel— que hacen que el pago de los derechos de exportación correspondientes resulten ilegítimos.

En efecto, sostuvo que la tasa del 5% fijada en el decreto 509/2007 fue elevada al 20% por la resolución nº 126/2008 (conf. art. 1º), con vigencia a partir del 13/3/2008, y por el decreto 100/2012 (conf. art. 7º), con vigencia a partir del 1º/2/2012. Normas que no revisten el carácter de ley y que nunca fueron ratificadas por el Congreso de la Nación.

V.- Por su parte, el servicio aduanero defendió la legalidad de las normas cuestionadas y, en consecuencia, el rechazo de la acción intentada, en que las mismas fueron dictadas en ejercicio de facultades delegadas en cabeza del Poder Ejecutivo.

VI.- Preliminarmente, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos, que el decreto 509/2007, con fundamento, entre otras normas, en las leyes 22.415, 25.561 y la ley de ministerios (t.o. por decreto 438/92) y su modificaciones, estableció determinados derechos de exportación para consumo, en lo que al caso interesa la exportación de biodiesel, con un alícuota del 5%. Dicha tasa fue modificada —incrementada— por la resolución nº 126/2008 y el decreto 100/2012 al 20%.

De los considerandos del decreto 100/2012 se desprende que se dictó en ejercicio de las facultades conferidas al Poder Ejecutivo por los incs. 1º y 2º del art. 99 de la Constitución Nacional y los art. 11, ap. 2º, y 12 de la ley 22.415 y por la ley 25.561, prorrogada por su similar 26.729.

Por su parte, de los considerandos de la resolución nº 126 /2008 se desprende que la medida se emitió en función de lo previsto “en la ley 22.415, en la ley de ministerios (t.o. por decreto 438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por los decretos 2752 /1991 y 2275/94, y sus modificatorios.

VII.- A fin de examinar la controversia corresponde indicar, en consonancia con inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema, que el "derecho" establecido por la ley 25.561 y modificado por la resolución nº 126/2008 y el decreto 100/2012 es, por naturaleza, un tributo —específicamente un impuesto— lo que hace necesario examinar la compatibilidad de dichas normas con las que la Constitución Nacional fija para el establecimiento de dichos gravámenes.

En ese sentido, es conteste la Corte Suprema en cuanto sostiene que los principios y preceptos constitucionales (arts. 4º, 17, 52 y 75) prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312 :912, entre otros), y, concordantemente con ello, se ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319 :3400; 321:366 y 263; 323:240, entre otros).

La razón de ser dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411).

Cabe agregar que el principio de reserva de ley no se limita a la creación del impuesto, tasa o contribución, sino que exige que estén expresamente determinados en el texto legal el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria —hecho imponible—, los sujetos obligados a su ingreso —contribuyentes y/o responsables—, así como los parámetros que se tomarán para calcular la materia imponible —base imponible—, la cuantificación de la obligación tributaria —alícuota y/o tasa—, y, de corresponder, las excepciones a dicha obligación —exenciones— (esta sala, causa "Provincia ART SA", pronunciamiento del 1º de diciembre de 2011).

343/2024 MOLINOS RIO DE LA PLATA SA (TF 40099-A) c/ DGA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En efecto, una interpretación contraria, llevaría a la absurda consecuencia de suponer que una vez establecido el tributo por el Congreso de la Nación, los elementos sustanciales de aquél definidos por la ley podrían ser alterados a su arbitrio por otro de los Poderes de gobierno, con lo que se desvirtuaría la raíz histórica de la mencionada garantía constitucional (Fallos: 319:3400).

VIII.- Cobra relevancia que el Máximo Tribunal también ha sido categórico al sostener que es valladar inconmovible que supone el principio de reserva de ley tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de delegación legislativo previsto en el art. 76 de la Constitución Nacional (Fallos: 341:101).

Sostuvo sobre tal punto que no pueden caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo (Fallos: 326:4251).

IX.- Sin perjuicio del carácter concluyente que el principio de legalidad tienen en materia tributaria, la Corte Suprema consideró admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultadas circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa y, por lo tanto, no puede juzgarse, en principio, inválido el ejercicio de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa —valga reafirmar— haya sido claramente establecida (Fallos: 246:345; 328:940).

X.- En el caso, la delegación realizada en el Poder Ejecutivo resulta inadmisible bajo el prisma constitucional, ya que ni en la ley 22.415 ni en su similar 25.561 —normas invocadas para emitir el decreto 100 /2012— se han establecidos parámetros, o porcentajes mínimos y

máximos, ente los cuales resulta procedente cuantificar la obligación tributaria, lo cual es por sí, suficiente para invalidar el tributo, atento a la falta de uno de los elementos esenciales del tributo.

Idénticos fundamentos resultan aplicables al examen de la resolución nº 126/2008 (MEyP).

En igual sentido se pronunció la Sala IV, en tanto sostuvo que "el aumento o disminución de alícuotas de derechos de exportación por parte del Poder Ejecutivo, dentro de un margen claramente delimitado por ley del Congreso, podría hallar fundamento válido tanto en el ejercicio de la potestad reglamentaria prevista en el artículo 99, inciso 2º, de la Constitución Nacional, como en la técnica de delegación legislativa y bajo los lineamientos del artículo 76 de la Constitución. Sin embargo, cualquier sea el marco escogido por el Ejecutivo para implementar la medida, el Congreso debe haber preestablecido pautas y límites precisos en lo relativo al aspecto cuantitativo del tributo o, por lo menos, la alícuota máxima aplicable, a fin de proporcionar una 'clara política legislativa' o una 'base de delegación suficiente', y así dar plena satisfacción al principio de reserva de ley en materia tributaria" (causa nº 45070/2023 "Molinos Río de La Plata SA", y su cita, pronunciamiento del 11 de abril de 2024).

En efecto, en la causa "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337 :388), invocada por la parte actora como fundamento de su pretensión, la Corte Suprema sostuvo que ni la ley 22.415 ni mucho menos la ley 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo que se trata.

En ese sentido, corresponde concluir que al guardar silencio las normas señaladas sobre los parámetros y/o límites que habilitarían la actuación de la administración, coloca a las normas que incrementaron la alícuota de los derechos de exportación involucrados a extramuros del principio de legalidad en materia tributaria y de las clausulas constitucionales reseñadas.

343/2024 MOLINOS RIO DE LA PLATA SA (TF 40099-A) c/ DGA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En consecuencia, corresponde admitir los agravios de la actora, revocar el pronunciamiento apelado, declarar la inconstitucionalidad del decreto 100/2012 y a inaplicabilidad de la resolución nº 126/2008 —también cuestionada— y hacer lugar a la acción de repetición iniciada (causa nº 45067/2023 "Molinos Río de La Plata SA (TF 38345-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", y sus citas, pronunciamiento del 27 de agosto de 2024).

XI.- Sentado ello, y a fin de determinar el alcance de la restitución que se reconoce, corresponde analizar la queja de la parte actora sobre la tasa de interés que corresponde adicionar a los montos sujetos a devolución. Específicamente, las impugnaciones formuladas con relación a las resoluciones nros. 314/2004 (MEyP) y 559/2022 (ME).

Los agravios dirigidos contra el art. 4º de la resolución nº 314/2004 encuentran una adecuada respuesta en los fundamentos expuestos por esta sala en las causas "Linos, Gustavo Pedro (TF 45593-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", "Chryse SA c/ EN – AFIP- DGI s/ dirección general impositiva", "Endesa Costanera SA C/ EN- AFIP- DGI s/ Dirección General Impositiva" y "Lufkin Argentina SRL c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva, pronunciamientos del 20 de febrero de 2018, del 10 de mayo de 2019, del 18 de febrero de 2021 y del 15 de noviembre de 2022, entre muchas otras (en igual sentido: Sala II, causa "American Express Argentina SA c/ EN-AFIP DGI- s/ Dirección General Impositiva", pronunciamiento del 27 de abril de 2017, Sala V, causa "Osram Argentina SA c/EN-AFIP-Resol 30/11 s/Dirección General Impositiva", pronunciamiento del 15 de agosto de 2017, Sala III, causa "Thomas de Sudamérica SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 12 de octubre de 2017, y Sala IV, causa "Maselis, Analía Edith", pronunciamiento del 12 de marzo de 2019), por lo que deben admitirse.

Sin embargo, no es posible arribar a idéntica solución con relación a la resolución nº 559/2022.

Sobre el punto, cabe recordar que la resolución nº 314/2004 fue derogada por la resolución nº 598/2019 (MH) que estableció un mecanismo de actualización automático del cálculo de las tasas de interés.

Posteriormente, esa resolución fue derogada por la resolución nº 559/2022, aquí impugnada, que estableció nuevamente tasas de interés fijas, conforme al siguiente detalle: (i) la tasa de interés resarcitorio prevista en el art. 37 de la ley 11.683, y en los arts. 794, 845 y 924 de la ley 22.415 en el 5,91 % mensual (art. 1º); (ii) la tasa de interés punitorio prevista en el art. 52 de la ley 11.683 y en el art. 797 de la ley 22.415 en el 7,37 % mensual (art. 2º); y (iii) la tasa de interés aplicable a los supuestos previstos en el art. 179 de la ley 11.683 y a los restantes supuestos de devolución, reintegro o compensación de los impuestos regidos por la citada ley y a los supuestos previstos en los arts. 811 y 838 de la ley 22.415 en el 3,84 % mensual (art. 3º).

Finalmente, mediante resolución nº 3/2024 (ME) se derogó la resolución nº 559/2022 reseñada y se restableció un sistema de actualización automática de las tasas de interés aplicables.

Aclarado lo que antecede, cabe señalar que la parte actora centra sus agravios en los siguientes puntos: (i) la aplicación de tasas diferenciales en desmedro de los contribuyentes y (ii) la falta de actualización de la tasa en un proceso inflacionario supone una afectación patrimonial.

En ese contexto, no debe soslayarse que esta sala —en la causa “Linos” citada— concluyó que el establecimiento de tasas de interés diferenciadas no logra afectar el principio de igualdad, dado que la tasa de interés resarcitoria representa el interés común, mientras que la tasa establecida para la devolución de gravámenes compromete el interés particular.

343/2024 MOLINOS RIO DE LA PLATA SA (TF 40099-A) c/ DGA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En efecto, la Corte Suprema de Justicia ha justificado la aplicación de una tasa de interés más gravosa cuando se persigue el pago puntal de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, utilidad que justifica su elevación dado que *"no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda"* (Fallos: 308 :283; 316:42).

Lo que se juzgó en dicha oportunidad como irrazonable fue que el Estado tenga un proceder diferente en situaciones semejantes. Es decir que ante el expreso reconocimiento de las contingencias económicas del país decida elevar las tasas aplicables a los intereses resarcitorios y punitorios, y, por otro lado, mantenga pétrea a lo largo de los años la tasa aplicable a la repetición de impuestos.

Esa circunstancia no se aprecia con relación a la resolución 559/2022, toda vez que el organismo emisor de la resolución se fundó en idénticas circunstancias a fin de establecer las tasas de interés correspondiente tanto a los intereses resarcitorios y punitorios como a los correspondientes a la devolución de tributos.

Por otra parte, no se advierte en autos el perjuicio que le provoca la aplicación de la tasa de interés allí prevista; máxime cuando la declaración de inconstitucionalidad de una norma implica un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como última *ratio* del orden jurídico (Fallos: 302:457; 346:182, entre otros), por lo que no cabe efectuarla sino cuando la repugnancia del precepto con la cláusula constitucional invocada sea manifiesta, requiriendo de manera inexcusable un sólido desarrollo argumental y la demostración de un agravio determinado y específico (Fallos: 249:51; 299:291; 335:2333; 338:1444, 1504; 339:323, 1277; 340:669).

Sobre ese punto, no puede perderse de vista que la prueba acompañada a la causa se refiere a períodos en que no se encontraba vigente la resolución impugnada y, por lo tanto, no permiten examinar el perjuicio invocado. En definitiva, no acreditó que la tasa resulte

discriminatoria ni de qué manera afectó su patrimonio, aspecto que torna improcedente la declaración intentada (causa nº 33226/2023 “Vilaplana, Floreal Bautista c/ EN – AFIP – Ley 20628 s/ amparo ley 16.986”, pronunciamiento del 30 de abril de 2024).

XII.- En atención a la declaración de invalidez del decreto 100/2012 y de la resolución 126/2008, y que la actora convalidó las previsiones contenidas en el decreto 509/2007, corresponde reconocer el derecho a obtener el reintegro de los tributos abonados en exceso a la alícuota del 5% allí prevista al oficializar las destinaciones identificadas con los permisos de embarque 12 057 EC03 001390 J, 12 057 EC 03 000670 J y 12 057 EC03 000464 K.

La devolución debe efectuarse en pesos, en atención a lo determinado en el pronunciamiento de la Corte Suprema en el precedente “Cencosud SA (TF 29.535-A) c/ DGA”, pronunciamiento del 15 de mayo de 2014 (consid. 8°); y toda vez que de la compulsa de las actuaciones administrativas —y así fue reconocido por la propia parte actora— se observa que los derechos de exportación cuyo restitución se reconoce fueron abonados en pesos (en igual sentido, esta sala, causa nº 29.530/2014 “Siderca SAIC c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 11 de febrero de 2016, y sus citas).

A dicha suma corresponde aplicar la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina desde 14 de enero de 2015, fecha en que interpuso los reclamos de repetición, hasta el 31 de julio de 2019. A partir del 1º de agosto de 2019 deberá aplicarse la tasa efectiva mensual que publica la AFIP, según la resolución nº 598/2019 (MH) y las resoluciones nros. 559/2022 y 3/2024 (ME), según la vigencia temporal de esas normas (ver art. 9º de la resolución nº 559/2022 y 10 de la resolución nº 3/2024), hasta su efectivo pago (con arreglo a los arts. 811 y 812 del CA).

XIII.- En atención al modo en que se decide, las costas de ambas instancias deben imponerse a la parte demandada por resultar

sustancialmente vencida (conf. arts. 68, párrafo primero, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En virtud de lo expuesto, **VOTO** por: (i) admitir los agravios de la parte actora, revocar el pronunciamiento apelado y declarar la inconstitucionalidad de los derechos de exportación establecidos en el decreto 100/2012, así como la inaplicabilidad de la resolución nº 126/08 (MEyP); (ii) reconocer el reintegro de los derechos de exportación abonados al oficializar la destinación identificada con el permiso de embarque 12 057 EC03 001390 J, 12 057 EC 03 000670 J y 12 057 EC03 000464 K, según el alcance dispuesto en punto XII; y (iii) imponer las costas de ambas instancias a la parte demandada vencida.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. Comparto la reseña de los antecedentes del caso y la solución que propone la jueza Clara María do Pico en su voto, en los términos que se exponen a continuación.

II. La ley 25.561 no delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de fijar derechos de exportación sobre la posición arancelaria aquí involucrada.

En efecto, el artículo 6º de la ley 25.561 únicamente estableció la creación de derechos de exportación sobre los hidrocarburos que sean obtenidos de los yacimientos situados en el territorio nacional.

Ello se observa con claridad en su cuarto párrafo: “En ningún caso el derecho a la exportación de hidrocarburos podrá disminuir el valor boca de pozo, para el cálculo y pago de regalías a las provincias productoras”.

El “biodiesel”, que es obtenido a partir de productos de origen agrícola, cuenta con un marco regulatorio específico y una posición

arancelaria propia, que lo diferencian de los hidrocarburos allí aludidos. **Así voto.**

La jueza Liliana María Heiland adhiere al voto de la jueza Clara María do Pico.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal **RESUELVE:** (i) admitir los agravios de la parte actora, revocar el pronunciamiento apelado y declarar la inconstitucionalidad de los derechos de exportación establecidos en el decreto 100/2012, así como la inaplicabilidad de la resolución nº 126/08 (MEyP); (ii) reconocer el reintegro de los derechos de exportación abonados al oficializar la destinación identificada con el permiso de embarque 12 057 EC03 001390 J, 12 057 EC 03 000670 J y 12 057 EC03 000464 K, según el alcance dispuesto en punto XII; y (iii) imponer las costas de ambas instancias a la parte demandada vencida.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 05/09/2024
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38620111#416621501#20240905113724281