Poder Judicial de la Nación

CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA IV

20586/2024 "MOLINO CAÑUELAS SACIFIA (TF 138475558-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 15 abril de 2025.

FALLO

VISTA:

La elevación del expediente TF 138475558-A (v. DEO del 4/12/24) para tratar *"los recursos de apelación interpuestos por la actora y el fisco nacional el 18/06/2024 y 26/06/2024 (v. IF-2024-63988810-APN-DTD#JGM e IF-2024-66948750-APNDTD#JGM), concedidos el 01/07/2024 (v. PV-2024-68545010-APN-VOCXVI#TFN) contra la sentencia dictada el 07/05/2024, en cuanto confirma la Resolución Fallo Nro. 376/2023, suscripta por el Sr. Administrador de la Aduana de San Lorenzo (AD SALO), con costas por su orden (v. IF-2024-46893422- APN-VOCXVI#TFN)"* (v. nota en la pág. 315 del expte. electrónico, donde también consta que ambas partes expresaron agravios dentro del plazo legal, y contestaron los traslados conferidos); y

CONSIDERANDO:

1°) Que el **Tribunal Fiscal de la Nación** confirmó la resolución AD SALO 376/03, dictada en la actuación SIGEA 17134-226-2023, en cuanto había denegado la devolución de una diferencia de derechos de exportación, en los términos del **decreto 133/15** y con relación al permiso de embarque 17057EC01006057R.

Para resolver como lo hizo, consideró aplicable la doctrina del acuerdo plenario del 26/4/22, dictado en la causa "*Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA s/ recurso de apelación*" (EX-2020-24600163-APNSGASAD#TFN), donde se fijó que: a) el Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una ley, en un caso concreto y ante un planteo efectuado por un recurrente; b) el Poder Ejecutivo nacional puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero; c) no corresponde declarar la invalidez del decreto 793/18 respecto de destinaciones de exportación registradas a partir de su entrada en vigencia (4/9/18) y hasta la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (4/12/18).

Fecha de firma: 15/04/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

Sobre esa base, se abstuvo de pronunciarse sobre la validez constitucional del citado decreto 133/15, respecto del cual entendió extensibles aquellas conclusiones *mutatis mutandi*, y rechazó la repetición.

Distribuyó las costas por su orden por la complejidad de la cuestión y el hecho de que se la resolviese en virtud de una doctrina plenaria.

2º) Que, principalmente, la **actora** sostuvo que debían revisarse las conclusiones del organismo jurisdiccional porque se apartaban del principio de reserva de ley en materia tributaria, tal como fue entendido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Camaronera Patagónica SA*" (*Fallos*: 337:388).

Precisó que, con arreglo a la doctrina de aquel precedente, se debió invalidar el decreto impugnado, que estaba vigente a la fecha de registro de la operación y fijaba una alícuota de derechos del 27% para la mercadería exportada, correspondiente a la PA 2304.00.10.100B. Sin embargo, aclaró que no pretendía la devolución de todo lo abonado, sino la diferencia entre esa alícuota y la que hubiese correspondido pagar con arreglo al decreto 509/07 (24%). Esto así, en la inteligencia de que ese decreto –y, por consiguiente, ese nivel de imposición– había tenido aprobación por ambas cámaras del Congreso y cumplía con el programa constitucional.

Por otra parte, planteó que la decisión vaciaba de contenido el artículo 1164 del Código Aduanero, ya que, en una recta interpretación, esa disposición le hubiese permitido al Tribunal Fiscal de la Nación revisar la constitucionalidad de la norma cuestionada, por tratarse de una disposición análoga a la que se había invalidado en el citado precedente de la Corte. Añadió que la decisión del tribunal de origen era –incluso– incongruente, dado que extendía los efectos de su doctrina legal a una norma diferente del decreto 793/18 y, sin embargo, negaba la posibilidad de aplicar la doctrina de "Camaronera Patagónica SA" a normas distintas de la allí examinada (resol. ME 11/02).

En su contestación, el Fisco Nacional planteó que existía una diferencia sustancial entre la resolución invalidada por el Máximo Tribunal y el decreto aquí impugnado, ya que este último había estado sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la ley 26.122; por lo que, al no haber sido expresamente derogado por el Congreso, gozaba de validez desde su entrada en vigencia. En subsidio, desconoció el monto reclamado y

FOLIO 05

planteó que el derecho de exportación se había abonado en pesos, por lo que debía restituirse en esa misma moneda y no en dólares estadounidenses.

3º) Que, en sus agravios, el **Fisco Nacional** cuestionó la distribución de las costas y argumentó que no concurrían motivos para apartarse del principio general de la derrota.

4º) Que, el 12/2/25, dictaminó el **Fiscal General** sobre la competencia de la Cámara, la admisibilidad formal del recurso y los planteos de inconstitucionalidad formulados por la actora.

5º) Que en cuanto a la **facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para pronunciarse sobre la invalidez constitucional** del decreto 133/15 a la luz del precedente "*Camaronera Patagónica SA*" *(Fallos*: 337:388), cabe remitir -cambiando lo que se deba cambiar- a lo resuelto por este Tribunal en las causas 41274/23 "Molinos Río de la Plata SA (TF 39038-A) c/ DGA", sentencia del 7/3/24, consid. 4°, y 1893/24 "Molinos Río de la Plata SA (TF 40014-A) c/ DGA", sentencia del 9/4/24, consid. 4°, entre otras.

6°) Que corresponde aclarar que, como principio, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 726 del Código Aduanero, es aplicable el derecho de exportación establecido por la norma vigente a la fecha de registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo. A su vez, a los fines de la liquidación de los derechos de exportación en aquellas operaciones que se hubiesen registrado al amparo del régimen especial de la ley 21.453, resulta de aplicación la alícuota vigente a la fecha de cierre de cada venta (art. 6º).

Más allá de lo expuesto, en este caso la actora consintió el importe equivalente a la alícuota del 24% que le hubiese correspondido abonar por aplicación del decreto 509/07, en la inteligencia de que ese nivel de imposición contaba con aprobación legislativa y había sido legítimamente percibido por el Fisco (v. pp. 35 y 279, expte. cit.).

Por lo tanto, el **alcance de la presente repetición** queda circunscripto a la diferencia porcentual reclamada, que no está en discusión que corresponde al incremento de alícuota dispuesto para la PA 2304.00.10.100B por el decreto 133/15.

Cabe aclarar que, en ambas instancias, el demandado se limitó a desconocer genéricamente el monto reclamado por la actora (pp. 229 y 311, expte. cit.), lo cual resulta insuficiente como argumento de defensa, en la medida en que omitió —en todo caso— efectuar los cálculos del modo en que le parecían correctos.

7°) Que, para examinar la **validez constitucional del decreto 133/15**, se deben tener en cuenta sus términos y el marco normativo con arreglo al cual se justificó su dictado (doctr. esta Sala, causa 51372/22 "Bunge Argentina SA -TF 36695-A c/ DGA", sent. del 13/12/22, esp. consid. 11).

En concreto, y en lo que al caso interesa, no se encuentra controvertido que el decreto 509/02 había fijado una alícuota de derechos de exportación del 24% para la mercadería del caso (PA 2304.00.10.100B), que fue posteriormente elevada al 27% en el anexo I del decreto 133/15 (BO 17/12/15).

De los considerandos del citado decreto se desprende que se dictó "*en uso de las facultades conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por el artículo 99, inciso 1 de la CONSTITUCION NACIONAL y por el artículo 755 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) y sus modificatorias*".

8º) Que se adelanta que el decreto 133/15 no cumplió con el principio de reserva de ley a la luz de lo resuelto por la Corte en el citado fallo "*Camaronera Patagónica SA*" (*Fallos*: 337:388), cuyos postulados pueden resumirse de este modo:

(i) El principio de legalidad o reserva de ley, aplicable a los derechos de exportación dada su naturaleza tributaria, "*abarca tanto la creación de impuestos, tasas y contribuciones como las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones*" (consid. 8º del voto de la mayoría; énfasis añadido).

(ii) Ese principio no cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución Nacional.

En este sentido la Corte ratifica, con remisión a anteriores precedentes, 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)*" (consid. 9° del voto de la mayoría).

F O L I O S

(iii) Aun cuando se soslayase lo sostenido en el punto ii, no resultaría admisible sostener que la ley 22.415 ni mucho menos la ley de emergencia 25.561 —y sus sucesivas prórrogas— han otorgado una delegación suficiente al Poder Ejecutivo para establecer el tributo cuestionado, toda vez que no establecen "*siquiera con mínimos recaudos*" sus elementos esenciales (consid. 9° del voto de la mayoría).

En particular, el Código Aduanero "*prevé la existencia de derechos de exportación y regula aspectos atinentes a tal tipo de gravámenes, los arts. 733 y ss. establecen que el derecho de exportación puede ser ad valorem (es decir, de base imponible variable en función del valor de la mercadería) o bien específico (una cantidad determinada, fija o variable en función de la cantidad de mercadería que se exporte), pero para el caso en concreto aquí discutido, como puede observarse, no es el legislador quien ha determinado, de manera cierta e indudable, cuál es la forma de cuantificar la prestación…En efecto, el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados*" (consid. 9° del voto de la mayoría; énfasis añadido).

(iv) En el ámbito de los derechos aduaneros cobra relevancia la doctrina según la cual "*tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida (Fallos: 246:345 y 328:940). En el contexto detallado, resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza 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….Sin embargo, tal como se expuso en el considerando anterior, la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo" (consid.10 del voto de la mayoría; énfasis añadido).

(v) El Congreso Nacional puede sanear, hacia el futuro, cualquier nulidad de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo en ejercicio de tales atribuciones.

En este sentido, la Corte afirma que, aunque no sea posible "*convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable*", no existe razón alguna para privarla de efectos desde la entrada en vigencia de aquella ley que "*otorga a su contenido rango legal*"; siendo para ello necesario que se identifique la norma aprobada, o bien, que el universo de normas aprobadas resulte, por lo menos, determinable (v. consid. 11 del voto de la mayoría).

9°) Que este precedente de la Corte proporciona un estándar de validez y no una solución definitiva para todos los casos en que se discuta la constitucionalidad de un derecho de exportación.

Siguiendo sus términos, el aumento o disminución de alícuotas de derechos de exportación por parte del Poder Ejecutivo, dentro de un margen claramente delimitado por una 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 la delegación legislativa y bajo los lineamientos del artículo 76 de la Constitución. Sin embargo, cualquiera 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 (doctr. esta Sala, causa 51372/22 "Bunge Argentina SA", cit).

10) Que en función de las observaciones efectuadas no puede pasar inadvertido que el derecho de exportación que estableció el decreto 133/15, pretendiendo ejercer atribuciones autónomas -en atención a la referencia al artículo 99, inciso 1°, de la

FOLIO 05

Constitución Nacional- o, en su caso, reglamentarias de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero, o bien, delegadas por esta última disposición, **no cumplió los presupuestos que fijó la Corte en el tantas veces citado precedente "Camaronera Patagónica SA"**, toda vez que el aspecto "cuantitativo" del tributo había quedado completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo.

Como se ha visto, el decreto únicamente invoco el **artículo 755 del Código Aduanero** que, si bien es constitucionalmente válido, resulta insuficiente, por sí solo, para proporcionar una clara política legislativa u otorgar una delegación suficiente al Poder Ejecutivo, en la medida en que guarda silencio con respecto a la alícuota máxima aplicable (v. esp. consids. 9º y 10 del voto mayoritario del fallo).

La norma en cuestión no identificó **ninguna otra ley formal que haya establecido un nivel máximo de imposición para las ventas al exterior de la mercadería de que se trata** (cfr. esta Sala, causa 51372/22 "Bunge Argentina SA", cit) y esto la coloca a extramuros de la Constitución Nacional, del modo en que lo entendió la Corte en "*Camaronera Patagónica SA*".

11) Que, en el caso, existe controversia **sobre la incidencia que pudo tener la ley 26.122** (BO 28/7/06) sobre la validez de este derecho de exportación, toda vez que el Fisco argumenta que, en virtud de lo que establecen sus artículos 17 y 24, el Congreso habría convalidado todos los elementos del tributo desde el momento mismo en que se publicó el decreto 133/15.

Sobre este punto, es dable aclarar que la citada ley 26.122 tiene por objeto regular el trámite y los alcances de la intervención del Congreso respecto de los decretos "de necesidad y urgencia", "por delegación legislativa", y "de promulgación parcial de leyes" que dicta el Poder Ejecutivo (art. 1°). Establece, asimismo, que la Comisión Bicameral Permanente prevista en los arts. 99, inciso 3° y 100, incisos 12 y 13 de la Constitución Nacional, debe expedirse acerca de la "validez o invalidez" de los decretos mencionados y, ulteriormente, elevar el dictamen al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento

(arts. 10 a 14). A su vez, con respecto a los decretos por delegación legislativa, prescribe que el dictamen debe pronunciarse expresamente "sobre la procedencia formal y la adecuación del decreto a la materia y a las bases de la delegación, y al plazo fijado para su ejercicio" (art. 13). También prevé que los decretos dictados por el Poder Ejecutivo en base a las atribuciones conferidas por los artículos 76, 99, inciso 3° y 80 de la CN, tienen plena "vigencia" de conformidad a lo establecido en el artículo 2° del Código Civil —actual artículo 5° del CCyC— (art. 17). Por último, expresa que el rechazo por ambas Cámaras del Congreso de los decretos de que se trate implica su "derogación"; es decir, que el referido rechazo sólo es operativo si lo efectúan por ambas Cámaras (art. 24).

En ese contexto, el planteo de la accionada debe ser rechazado porque, aun en la hipótesis de considerar comprendido en sus términos al decreto 133/15 (como resultado del ejercicio de una delegación legislativa), lo cierto es que la eventual aprobación del Congreso sólo podría tener lugar mediante resoluciones de ambas cámaras; es decir, una situación distinta de la aprobación expresa y específica mediante una ley formal del Congreso, como la que tuvo en cuenta la Corte para considerar resguardado el principio de legalidad en materia tributaria.

Con mayor razón, entonces, cabe descartar que haya adquirido rango legal un decreto que, como el aquí examinado, no fue sometido a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, ni cuenta con aprobación alguna del órgano legislativo.

En efecto, de acuerdo al texto de los artículos 17 y 24 de la ley, la falta de rechazo expreso por ambas cámaras del Congreso solo pudo implicar que el decreto 133/15 haya estado "vigente" desde su publicación y hasta el registro de la operación involucrada. Pero la situación de una norma delegada que no ha sido expresamente validada no es asimilable, siguiendo la literalidad de la norma, a la de aquella que cuenta con tal pronunciamiento sobre su validez o invalidez; es decir, sobre su procedencia formal y adecuación a la materia y a las bases de la delegación, así como al plazo fijado para su ejercicio.

Por lo demás, la eventual intervención aprobatoria de ambas cámaras –que, cabe reiterar, no ha mediado con relación al decreto 133/15–, tampoco podría neutralizar el control judicial de compatibilidad con el programa constitucional, al que está sujeta toda ley.

Fecha de firma: 15/04/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

FOLIO 05

12) Que, en definitiva, en el marco de esta controversia judicial se ha examinado el decreto 133/15 y **no caben dudas de su invalidez constitucional, toda vez que por su intermedio se creó una carga tributaria y se fijó una alícuota de derechos de exportación sin que existiese una clara política legislativa o base de delegación suficiente**; incursionando de esta manera el Poder Ejecutivo Nacional en una materia reservada exclusivamente al Congreso de la Nación. Además, porque –de conformidad con la señalada doctrina del Máximo Tribunal– tampoco es posible identificar una ley formal que, a la fecha de registro de la exportación involucrada en este caso, hubiese otorgado rango legal al porcentaje de imposición establecido por el decreto, **en la porción que aquí se discute**.

En esos términos, corresponde admitir los agravios de la parte actora, **revocar la resolución apelada,** declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en el decreto 133/15 y **admitir la repetición de la diferencia porcentual reclamada**; más los intereses del artículo 811 del Código Aduanero. **ASÍ SE RESUELVE.**

13) Que, en cuanto al **modo en que se determinarán los importes a restituir** por la Aduana y la moneda que debe emplearse para su cancelación, corresponde estar a lo resuelto por el Máximo Tribunal en la causa C.1242.XLIX "Cencosud SA (TF 29535-A) c/ DGA", sentencia del 15/5/14.

Allí interpretó que el artículo 20 de la ley 23.905 regula la moneda en que se determinarán los tributos aduaneros adeudados por los contribuyentes y los instrumentos que pueden emplearse para su cancelación, pero *"en modo alguno se refiere a la forma en que se determinarán o calcularán los importes que debe restituir la Aduana por tributos cobrados en exceso, ni tampoco la moneda que debe emplearse para su cancelación*" (consid. 6º).

Más adelante, precisó: "*la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago, pues -de acuerdo con la doctrina del precedente*

E.222.XLI. "Editorial Perfil S.A.", sentencia del 12 de agosto de 2008-, en las condiciones indicadas, no existe suma alguna que deba ser devuelta en dólares estadounidenses ni que deba ser transformada a pesos…" (consid. 7º).

En consecuencia, **la diferencia a restituir deberá determinarse en pesos y sobre la base del importe efectivamente abonado que surge de las actuaciones administrativas** –v. p. 167, expte. cit.– (doctr. esta Sala, causa 39315/11 "SA La Hispano Argentina Curtiembre y Charol", resol. del 15/12/15; entre otras). **ASÍ TAMBIÉN SE RESUELVE.**

14) Que, dado el modo en que se decide, las **costas de ambas instancias** se imponen al demandado vencido (arg. arts. 1163 y 1182 del CA; y arts. 68, primer párrafo, y 279 del CPCCN); lo que, a su vez, torna insustancial tratar el recurso del Fisco. **ASÍ TAMBIÉN SE RESUELVE.**

Regístrese, notifíquese —a las partes y a la Fiscalía General— y siga la causa según su estado (v. DEOX enviado el 17/12/24 y proveído del 12/2/25, punto III).

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 15/04/2025
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA