41274/2023 MOLINOS RIO DE LA PLATA SA (TF 39038-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, marzo de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 153/154vta., el **Tribunal Fiscal de la Nación**, confirmó las resoluciones SDG OAI 82/18, 83/18 y 90/18, dictada en las actuaciones SIGEA 12590-287-2015, 12590-288-2015 y 17134-839-2015, en cuanto habían denegado la devolución de las diferencias de $2.287.655,44, $2.269.732,37, y $1.120.787,14, por derechos de exportación abonada respecto de los permisos de embarque 14057EC03000640X, 14057EC03000639Z y 14057EC03001397S en los términos del decreto 1719/12.

Para resolver como lo hizo, consideró que la cuestión planteada era similar a la que se había resuelto en el acuerdo plenario dictado el 26/4/22 en la causa "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación*" (EX-2020-24600163-APNSGASAD#TFN), donde se fijó como doctrina legal: 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 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). Sobre esa base, se abstuvo de pronunciarse sobre la validez constitucional de la citada resolución MEP 394/07, respecto de la que entendió aplicable aquellas conclusiones *mutatis mutandi*, y rechazó la repetición. Finalmente, distribuyó las costas por su orden dado que la cuestión se decidía por un precedente posterior al inicio de las actuaciones, lo que pudo hacer creer a las partes que tenían derecho a litigar.

2º) Que la **actora** interpuso recurso de apelación a fs. 160, que fue concedido fs. 161, fundado a fs. 162/169, y contestado a fs. 175/179.

En lo sustancial, se agravió de la aplicación del aludido plenario al presente caso. Además, planteó que debían revisarse las conclusiones del organismo jurisdiccional porque se apartaban del principio de legalidad en materia tributaria, tal como había sido entendido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Camaronera Patagónica SA" (Fallos: 337:388). Explicó que, con arreglo a la doctrina de aquel precedente, debía declararse la inconstitucionalidad del decreto 1719/12, norma que se aplicó al momento de registrarse las operaciones aquí involucradas, por haber sido emitida por el Poder

Ejecutivo en infracción al principio de legalidad y no contar con 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, indicó que el decreto 509/07 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, señaló que "asume como válida" esa alícuota del 5% y, por ello, "pagó en exceso y sin causa válida un 22,79% y un 10,18%" en concepto de derechos de exportación, en razón de la diferencia entre ese porcentaje y el establecido por las alícuotas móviles del decreto 1719/2012 (27,79% y 15,18%). En ese sentido, hizo hincapié en que no pretendía la devolución del total abonado en concepto de derechos de exportación, sino la diferencia entre la alícuota del 27,79% y 15,18%, que establecía el ilegítimo decreto 1719/12, y la del 5%, que hubiese correspondido con arreglo a decreto 509/07. Sostuvo que el Máximo Tribunal en el precedente "Camaronera Patagónica" señaló que la ley 25.561 "no contiene otra disposición en su articulado que permita establecer, con claridad y sin duda alguna, las pautas de la clara política legislativa a las cuales debe atenerse el Presidente". Finalmente, insistió en la inconstitucionalidad de la tasa de interés prevista en el artículo 3° de la resolución 314/04, en tanto lleva a la desvalorización de su crédito; y, de la resolución 559/22, por los mismos motivos.

Al contestar el traslado de la expresión de agravios, el **Fisco Nacional** discrepó con la apreciación de la recurrente en punto a que la ley 25.561 y sus sucesivas prórrogas no configurarían una clara política legislativa. También reivindicó la validez de la tasa de interés prevista en el artículo 3° de la resolución 314/2004.

3º) Que, a fs. 187/195, dictaminó la Fiscalía General sobre el planteo de inconstitucionalidad deducido en la causa; con lo que quedaron las actuaciones en estado de resolver.

4º) Que, en cuanto a la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para pronunciarse sobre la validez constitucional del decreto 1719/12, debe repararse en que la prohibición contenida en el artículo 1164 del Código Aduanero resulta relativa, dado que la propia disposición autoriza al organismo jurisdiccional a declarar la inconstitucionalidad de las leyes y sus reglamentaciones cuando ello tenga apoyo en jurisprudencia de la Corte federal en el mismo sentido (doctr. esta Sala, causa "Comercial Montres SACIF", sent. del 9/2/93; entre otras).

En el caso, el ejercicio de esa potestad era plenamente aplicable, toda vez que la Corte ya había declarado en la citada causa "Camaronera Patagónica SA" la invalidez constitucional —a la luz de lo previsto por el artículo 755 del Código Aduanero y el principio de legalidad en materia tributaria— de una norma (la resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura) sustancialmente análoga a la que es objeto de examen en este pleito.

Tal como acontecía con los derechos que fijó la resolución 11/02, en este caso se discute si a la fecha en que se registró la exportación era posible identificar alguna ley del Congreso –complementaria del Código Aduanero– que hubiese establecido previamente, de manera cierta e indubitable, la forma de cuantificar el tributo de que se trata; o, en su defecto, que hubiese otorgado rango legal al nivel de imposición establecido por el Poder Ejecutivo. Esto en la inteligencia –claramente señalada por el fallo mencionado– de que la alícuota es un elemento esencial del tributo en cuestión, alcanzada en tal carácter por el principio de legalidad en materia tributaria y con respecto a la cual el Código Aduanero no establece mínimos recaudos, ya que, en concreto, guarda silencio sobre el porcentaje máximo que puede establecerse.

En suma, lo que proporciona esa sentencia es un estándar de validez para las normas del Poder Ejecutivo Nacional que, con arreglo a lo dispuesto por el artículo 755 del Código Aduanero, establezcan, quiten o modifiquen derechos de exportación ya establecidos. Pauta que no puede ser soslayada por los tribunales inferiores dada su autoridad institucional (*Fallos*: 342:1903; entre otros), y en virtud de la cual el tribunal administrativo pudo examinar la validez del decreto 1719/12. Sobre todo, cuando dicha doctrina había sido invocada por la actora en el inicio mismo de las actuaciones.

A todo evento, resta referir al dictamen del Fiscal General ante la Cámara, quien coincide en señalar que el asunto debe resolverse sobre la base de ese antecedente de la Corte federal, para el supuesto de que esa Sala considerase que existe una diferencia susceptible de repetición (v. punto 8 del dictamen aludido).

5º) Que, como principio, 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 del 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).

Por este motivo, no se comparte el criterio del dictamen fiical, referido a la omisión de un cuestionamiento de los antecedentes normativos erogados por el decreto 1719/12.

Más allá de lo expuesto, en el caso, la parte actora consintió expresamente el importe equivalente a la alícuota del 5% que hubiese correspondido por aplicación del decreto 509/07 (v. fs. 85 y 166), aunque sin sostener la validez de esta última norma.

Por consiguiente, lo único que corresponde determinar en esta instancia es si la diferencia cuestionada ($5.678.174,95) –que no es materia de controversia entre las partes que correspondería al incremento de alícuota dispuesto por el decreto 1719/12–, se pagó con sustento en una norma constitucionalmente inválida, en cuyo caso debería admitirse la repetición.

6º) Que, para examinar la validez del decreto 1719/12 (BO 20/9/12) en función de tales pautas, 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 509/07 había fijado una alícuota de derecho de exportación de biodiesel del 5% (PA 3826.00.00), que fue posteriormente elevada al 20% mediante la resolución 126/08 (BO 12/3/08) y el decreto 100/12 (BO 31/1/12); al 32% —24% efectiva— mediante el decreto 1339/12; hasta llegar al decreto 1719/12 (BO 20/9/12), que estableció alícuotas móviles, que se expresaron en el 27,79% para los permisos de embarque 14057EC03000640X, 14057EC03000639Z, oficializados el 6/5/14; y en el 15,18% para el permiso de embarque 14057EC03001397S, oficializado el 10/12/14. Este último fue finalmente derogado por el decreto 1025/17 (BO 13/12/17), que fijó una alícuota del 8%.

De los considerandos del decreto 1719/12 se desprende que se dictó en ejercicio de las facultades conferidas al Poder Ejecutivo Nacional por los incisos 1º y 2º del artículo 99 de la Constitución Nacional y por el artículo 755 apartado 1 inciso c) del Código Aduanero (Ley Nº 22.415 y sus modificaciones).

7º) Que 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


#38302676#402996640#20240307103930978

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 (esta Sala, causa nº 51372/2022 "Bunge Argentina SA", resol. del 13/12/22).

Este recaudo no se verificó en el caso, en la medida en que el decreto 1719/12 no cumplió con el principio de reserva de ley a la luz de la doctrina de "Camaronera Patagónica", por los fundamentos expuestos por esta Sala en la causa nº 20415/2021 "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA", sentencia del 31/5/22; a cuyos términos —en cuanto resulte pertinente (v. esp. consid. 10)— se remite por razones de brevedad.

En razón de lo expuesto, resulta indudable la invalidez del decreto 1719/12, 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; incursionando de esta manera el Poder Ejecutivo Nacional en una materia reservada exclusivamente al Congreso de la Nación.

8º) Que, con respecto a la **tasa de interés** aplicable desde el reclamo de repetición y hasta la fecha del efectivo pago, teniendo en cuenta el planteo que había efectuado la parte actora (v. punto 4.3 del recurso ante el Tribunal Fiscal mantenido en el punto iv del memorial ante esta Sala), se remite a lo decidido por esta Sala, entre otras, en las causas homónimas 49628/18 y 19255/21 "Oleaginosa Moreno Hermanos SA", sentencias del 26/3/19 y 10/2/22, respectivamente.

En consecuencia, corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 3º de la resolución 314/2004 y disponer la aplicación al caso de la tasa de interés pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de la República Argentina, desde la fecha del reclamo de repetición y hasta el 31/07/19 –esto último, en consideración a la entrada en vigencia de la resolución MH 598/19 y sus modificatorias, o las que la reemplacen.

Por otra parte, se dan por reproducidos los argumentos vertidos en la causa 63190/19 "Industrial and Commercial Bank of China c/ AFIP – DGI s/ DGI", sentencia del 7/11/23 (esp. consid. 16), que conducen a rechazar el planteo de inconstitucionalidad de la tasa prevista en el artículo 4º de la resolución ME 559/22.

9º) Que las **costas de ambas instancias** se imponen al demandado vencido, al no advertirse motivos que justifiquen la dispensa (arts. 1163 y 1182 del CA, y arts. 68, primer párrafo, y 279, del CPCCN).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**:

1°) Admitir el recurso de la parte actora, revocar la resolución de fs. 153/154vta., declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en el decreto 1719/12, y admitir la repetición de la diferencia reclamada **($5.678.174,95**), más los intereses previstos por el artículo 811 del Código Aduanero, calculados con arreglo a lo dispuesto precedentemente.

2) Imponer las costas de ambas instancias al Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese y **pasen los autos al Representante del Fisco** para que se expida sobre la liquidación y el pago de la tasa de justicia efectuados por la parte actora (arg. pto. 10, *in fine*, ac. CSJN 20/92).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 07/03/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38302676#402996640#20240307103930978