Causa n° 5.831/2025 “MOLFINO HERMANOS SA (TF 145790837-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, 26 de agosto de 2025.- VS

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante el pronunciamiento de fecha 25/06/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución nro. RESOL-223-2023 (AD RAFA), dictadas en las actuaciones administrativas SIGEA nros. 19144-10630-2019, en cuanto dispuso denegar el pedido de devolución de derechos de exportación con relación al Permiso de Embarque N° 18 093 EC01 001346 Y, formulado por la firma Molfino Hermanos SA. Impuso las costas por su orden.

Para así resolver, sostuvo que, las cuestiones planteadas en el *sub examine* eran sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por ese Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación” (EX-2020-524600163 - APN-SGASAD#TFN), en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal: “ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, debido a lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467”.

En tales condiciones, consideró que, debía rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a la destinación de exportación 18 093 EC01 001346, en virtud de la complejidad de la cuestión en trato (v. págs. 311/314 de fecha DEO: 17697369 -Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 21/3/2025).

II.- Que, disconforme con lo resuelto, ambas partes interpusieron recurso de apelación, la parte actora con fecha 5/07/2024,

fundándolo en idéntica fecha, y el día 27/08/2024 lo hizo el Fisco Nacional, quien lo fundó en ese acto.

Corridos los pertinentes traslados la parte actora replicó el recurso de su contraria el día 15/10/2024, mientras que, el Fisco Nacional no contestó los agravios (v. nota de elevación pág. 378 del DEO: 17697369 - Tribunal Fiscal de la Nación, incorporado con fecha 21/3/2025).

Con fecha 15/05/2025 emitió su dictamen el señor Fiscal de Cámara.

Apelación de la actora:

En primer lugar, luego de referir los antecedentes del caso, la exportadora cuestionó la aplicación de la solución plenaria adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA”.

Por otra parte, recordó que los derechos de exportación resultan ser impuestos, sobre los cuales rige el principio de legalidad en materia tributaria.

Hizo hincapié en la prohibición de llevar a cabo delegaciones legislativas en el Poder Ejecutivo Nacional, conforme lo normado por el artículo 76 de la Constitución Nacional, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso Nacional estableciera al efecto.

En este sentido, advirtió que podría juzgarse válido el reconocimiento legal de atribuciones que quedaran libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, pero siempre que la política legislativa hubiera sido claramente establecida por el Congreso Nacional, lo que no habría acontecido en la especie.

Señaló que el Poder Ejecutivo no se encontraba facultado, ni siquiera por la amplia delegación que efectúa el artículo 755 del C.A., para imponer un derecho de exportación como el previsto por el decreto nro. 793/18. Tampoco para "reglamentar" el derecho de exportación, como impuesto que es, si se tiene en cuenta la terminología que el Tribunal pretende impartir a la cuestión para apartarse de todo el andamiaje constitucional relativo a los tributos

Sostuvo que debía revisarse lo decidido, por importar un apartamiento del principio de legalidad en materia tributaria, tal como fuera

destacado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Camaronera Patagónica SA” (*Fallos*, 337:388).

Explicó que el derecho de exportación creado por el decreto 793/2018 resultaba inconstitucional, por carecer de sustento en ley delegante alguna, siendo dictado sin la existencia de una clara política legislativa en la materia.

Alegó que el artículo 755 del Código Aduanero no configuraba una norma delegante válida, en tanto no establecía los elementos esenciales del tributo de que se trataba.

Señaló que, en el mejor de los escenarios, el decreto 793/2018 habría adquirido constitucionalidad recién a partir de la vigencia de la ley 27.467 que lo ratificó.

Remitió a los alcances y términos de la doctrina que emanaba del fallo dictado por el Alto Tribunal en autos “Camaronera Patagónica SA”, que –en su entendimiento– resultaba plenamente aplicable al caso.

Esgrimió que la ley 27.467 mal pudo convalidar el decreto impugnado retroactivamente, surtiendo efectos con relación a hechos acaecidos después de su entrada en vigencia.

Al fin de reforzar su pretensión, citó distintos precedentes jurisprudenciales en los que fuera aplicada la doctrina resultante de “Camaronera Patagónica SA”.

En función de lo expuesto, consideró que correspondía admitir su pedido de repetición.

Apelación de la demandada:

La recurrente cuestionó, únicamente, el modo en que fueron distribuidas las costas.

Para dar fundamento a su postura, destacó que el fallo recurrido confirma en su totalidad la resolución aduanera, por lo tanto, correspondía estar a lo así previsto por el artículo 68 del C.P.C.C.N. y el artículo 184, cuarto párrafo, de la ley nro. 11.683, que dispone que la parte vencida en el juicio tramitado ante el TFN deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria.

III.- Que, en primer lugar, cuadra advertir que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada con fecha 6/09/2018 mediante la destinación 18 093 EC01 001346 la actora, efectuó el pago de la suma de $ 268.646;40 en concepto de derecho de exportación del permiso de embarque indicado, de conformidad con lo

establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional nro. 793/2018 (B.O. 4/9/2018), por el cual determinó un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones de consumo.

IV.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde señalar que mediante el decreto nro. 793/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con fundamento en la norma del artículo 755 del Código Aduanero –aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación, según los art. 99, incs. 1 y 2. C.N.–, en el artículo 1° "[fijó], hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM)". Y, asimismo, estableció que "[e]l derecho de exportación establecido en el artículo 1º no podrá exceder de pesos cuatro ($4) por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda" (art. 2). Ese gravamen vino a adicionarse a los que ya se estuviesen exigiendo para ciertas posiciones arancelarias (art. 4). El acto, de fecha 3/09/2018, indicó que entraría en vigor desde el día de su publicación (art. 7), lo cual tuvo lugar el día 4/09/2018.

Finalmente –en lo que al caso interesa–, la ley nro. 27.467, que contiene el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (B.O 4/12/2018) dispuso que "en el marco de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo Nacional mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el treinta por ciento (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del doce por ciento (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del Cero por ciento (0%) a esa fecha" (art. 81).

Además, en su artículo 82, la ley nro. 27.467 estableció que "[s]in perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos nros. 1126 de fecha 29/12/2017 y sus modificaciones, 486 de fecha 24/05/2018 y sus modificaciones, 487 de fecha 24/05/2018 y sus modificaciones, y 793 de fecha 3/09/2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades".

V.- Que, la Corte Suprema de Justicia en la causa “Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo” (*Fallos*: 337:338), de fecha 15/04/2014, analizó la validez de la resolución nro. 11/02 por la que se fijaron ciertos “derechos a la exportación” para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas éstas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

El Máximo Tribunal destacó que “el principio de reserva de ley en materia tributaria [n]o cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución”.

Asimismo, expuso que, si bien resulta admisible que el Congreso de la Nación atribuya ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, “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”.

Sostuvo que el Poder Legislativo “dictó las leyes nros. 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, normas que tienen incidencia en la solución de esta controversia. Cabe destacar que -con excepción de la ley nro. 26.519- las restantes leyes contienen una estructura similar ya que, por una parte, ratifican la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen (art. 1°) y, en lo que al caso interesa, aprueban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994”.

Expuso que “[s]i bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley nro. 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron”. Y, concluyó que “la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable –como la resolución nro. 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura–, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia”.

A partir de ello, determinó que “la invalidez de la mencionada resolución nro. 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5/03/2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el día 24/08/2002, momento a

partir del cual rige la ley nro. 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal".

VI.- Que, en el *sub examine* la actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados con posterioridad al dictado del decreto nro. 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la ley nro. 27.467, la cual –de acuerdo a los términos de las previsiones antes transcriptas, y con arreglo a la interpretación de la Corte Suprema en el caso citado– dio base legal, con efectos exclusivamente hacia el futuro.

En tales condiciones, resulta de toda claridad que las consideraciones del Máximo Tribunal en el precedente citado en el considerando anterior, resuelven la cuestión bajo estudio y obligan a acoger la apelación de la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la nulidad del decreto nro. 793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa, al oficializar el despacho de exportación nro. 18 093 EC01 001346 Y (6/09/2018), cuyo pago, por lo demás, no fuera desconocido en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, causa n° 51.458/2019, "Gut Metal SRL c/ EN -AFIP s/Dirección General de Aduanas", sentencia del 6/05/2021).

Es que, como regla, la doctrina de los fallos de la Corte Federal tiene carácter obligatorio para los tribunales inferiores, cuando -como en autos- la parte interesada no ha invocado nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta (*Fallos*, 212:51; 307:1094; 315: 2386; 325:2723; 332:1488, entre otros).

VII.- Que, en este contexto, corresponde añadir que, no concurren en el caso los presupuestos que la Corte Suprema fijó en "Camaronera" para permitir eventualmente -por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone- la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles tocantes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso (arg. art. 99, inc. 2, CN).

A criterio del Tribunal Cimero, resultaría admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorice 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.

El decreto nro. 793/2018 no cumple con los presupuestos legales y constitucionales requeridos en la materia impositiva, careciendo de sustento legal al crear una carga tributaria y fijar una alícuota de derechos de exportación, que es materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación.

VIII.- Que, tal como la Corte Suprema expresa en "Camaronera", el principio de reserva legal en materia tributaria no cede en caso de que se actúe por medio del mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, pues este se 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.

Más allá de ello, la delegación está prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo y por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por ello, la delegación contenida en el artículo 755 del C.A., en cuanto dispone: "[e]n las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido", no alcanza para dar validez al decreto nro. 793/2018.

Adviértase que el decreto nro. 793/2018 no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedaba librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo, carecía de sustento legal, creaba una carga inexistente y fijaba una alícuota en materia de derechos de exportación, en una materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación, todo lo cual se sumaba a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución.

IX.- Que resta señalar que, el decreto nro. 793/2018 fue ratificado por ley posterior, en el caso, la ley nro. 27.467 denominada "Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional 2019", publicada en el Boletín Oficial el día 4/12/2018.

En el artículo 82 de dicha ley se establecía que mantenía su vigencia y validez, entre otras normas, el decreto nro. 793/2018, de fecha 3/9/2019 y sus modificaciones, surgiendo así en forma expresa que el Poder

Legislativo tuvo la clara y expresa voluntad de conferir rango de ley al mismo. Ahora bien, es claro que la ley nro. 27.467 no tiene efecto retroactivo y carece de eficacia para ello, pues rige para el futuro. La ley nro. 27.467 fue publicada el 4/12/2018 y entró en vigencia a partir del 1º/01/2019. De este modo, el aludido artículo 82 de la ley nro. 27.467, que entró en vigencia a partir de los ocho días de su publicación en el Boletín Oficial (conf. artículo 5° del CCyCN), mal pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por el Fisco Nacional entre el día 4/9/2018 y el día 13/12/2018 al amparo del decreto nro. 793/2018.

X.- Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“Cencosud SA - TF 29.535-A c/ DGA”, sentencia de fecha 15/05/2014), y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley nro. 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (esta Sala *in re: “*SANCOR CUL (TF 26219-A) y otro c/ D.G.A.”, sentencia de fecha 2/12/2014, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el artículo 809 del Código Aduanero el cual regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente, establece expresamente que la Aduana “devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos”. En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares" (considerando 8º del pronunciamiento "Cencosud”, cit.).

XI.- Que, en punto a los intereses, este Tribunal ha sostenido en otras oportunidades que, definida la moneda de pago, en orden al alcance de la condena, se dispone que el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde que fueran formuladas las peticiones de repetición en sede administrativa y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular según las tasas vigentes para cada período, según la reglamentación aplicable a cada tramo temporal.

XII.- Que, finalmente, 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). Estas mismas circunstancias determinan -de por sí- el rechazo de la apelación del Fisco Nacional.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1º) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la nulidad del decreto nro. 793/18 y, consecuentemente, admitir la acción de repetición seguida por la nombrada firma, en los términos y con los alcances resultantes de los Considerandos X y XI, 2º) desestimar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional; y 3º) disponer 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 el Fisco Nacional (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal General y oportunamente devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 26/08/2025
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

#39814050#468095470#20250825184744493