República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-100408821-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de Septiembre de 2022

Referencia: SentenciaEX-2022-16595032-APN-SGASAD#TFN SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor H. Juárez (por encontrarse de licencia de la Dra. Musso) a fin de resolver en los autos caratulados EX-2022-16595032-APN-SGASAD#TFN **(**SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA**):**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 21.02.22, la actora interpone recurso de apelación (RE-2022-16594407-APN-SGASAD#TFN) contra las resoluciones 1076/21, 1077/2121 y 1099/21, dictadas por la Aduana de Paso de los Libres que rechazaron la devolución de los derechos de exportación fijados por el decreto 793/2018, por la suma de Pesos Tres Millones Quinientos Treinta y Cinco Mil Novecientos Cincuenta y Dos con 38/100 ($ 3.535.952,38) abonados sobre los permisos de embarque ("PE") 18042EC01005769V, 18042EC03000555L, 18042EC03000498R, 18042EC01005401E, 18042EC01005400D, 18042EC01005396R, 18042EC01005399U, 18042EC01005302E, 18042EC01005398T, 18042EC01005492Y, 18042EC01005534L, 18042EC01005533K, 18042EC01005491N, 18042EC01005423X, 18042EC01005422H, 18042EC01005304G, 18042EC01005589V, 18042EC01005592P, 18042EC01005602H, 18042EC01005601G, 18042EC01005590N y 18042EC01005439P. Relata que el 04.12.18 se publicó en el Boletín Oficial el decreto 793/2018 (al que califica como de necesidad y urgencia) que estableció el derecho de exportación del 12% para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur ("NCM"), aplicable desde el 4.1218 y hasta el 31.12.20. Señala que conforme el artículo 4º del decreto, el Derecho de Exportación es adicional a todo otro derecho ya existente y que no podrá exceder de $4 cada dólar del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda; señala que para las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NCM detalladas en el Anexo I del decreto, tal límite será de $3. Indica que, en consecuencia, a partir de la publicación del decreto, se comenzaron a aplicar, nuevamente, derechos de exportación para todas las exportaciones a consumo. Señala que el decreto fue emitido conforme a las facultades previstas en el Art. 755 del Código Aduanero ("CA") y las del artículo 99 inc. 1 y 2 de la Constitución. Manifiesta que se pretende justificar el decreto en base a que el Poder Ejecutivo ha venido dictando, desde el año 2012, diversos decretos que fijaron derechos de exportación aplicables a diversas mercaderías, por los que se redujeron las alícuotas aplicables. Señala que, como consecuencia de lo anterior, la actora ha presentó ante la aduana los recursos de repetición que fueron denegados bajo los argumentos que transcribe. Se

expide sobre el recurso de repetición y su regulación en el CA y la Resolución General (AFIP) 2365/07, señalando que los presentados por su parte se ajustan a dichos preceptos. Se refiere luego al decreto 793/18 y desarrolla cómo lesiona el principio constitucionalidad de legalidad en materia tributaria, refiriendo a los arts. 4°, 17 y 52 de la Carta Magna y jurisprudencia de la Corte Suprema. Se refiere a la reforma constitucional del año 1994 y el nuevo art. 99 inc. 3 y jurisprudencia de la Corte Suprema sobre dicha norma. Señala que el hecho de que se la haya obligado a pagar un tributo en concepto de derechos de exportación, instaurados y determinados por un decreto genera un grave perjuicio económico, ya que no se encontraba determinado por ley; concluye que debe decretarse la inconstitucionalidad del decreto 793/18 y ordenarse la devolución de las sumas indebidamente cobradas. Refiere luego al fallo *Camaronera Patagónica* (15.04.14, Fallos 337:388) de la Suprema Corte, al que transcribe, reiterando menciones a este fallo a lo largo del recurso de apelación, fundamentando en él su derecho a la devolución de los tributos pagados con base en el decreto 793/18. Se expide luego sobre el instituto de la delegación legislativa y el art. 76 de la Constitución precisando sus alcances, lo contrapone al decreto 793/18 y señala que el decreto excede las facultades del artículo 99, inciso 2, de la Constitución y el principio de división de poderes. Señala que el art. 755 del CA fue virtualmente derogado en su espíritu y letra con la reforma constitucional del año 1994. Precisando su posición cuestiona el cobro de los derechos de exportación mediante el referido decreto en el período comprendido entre su fecha de publicación (BO: 04.09.18) y la ley 27.467 (BO: 04.12.18), como así también la constitucionalidad de dicha ley en cuanto su aplicación retroactiva y con ello –tergiversando el derecho constitucional – convalidar “hacia el pasado” el vicio de nulidad que padece el decreto 793/18; entiende que así lo ha sentenciado la Corte en *Camaronera Patagónica* (15/04/14, Fallos 337:388). Cita luego jurisprudencia de la justicia federal y de este tribunal favorable a su posición. Concluye señalando que corresponde se declare la inconstitucionalidad de decreto 793/18, como así también de cualquier pretensión de aplicar de forma retroactiva la ley 27.467 a fin de validar el citado decreto; solicita se haga lugar al recurso de repetición. Cierra señalando que negar esa decisión implicaría un enriquecimiento ilícito por parte del estado, como la conculcación de los artículos 4, 14, 17, 19, 28, 31, 33, 52, 75, incisos 1, 2 y 22, 76 y 99, incisos 2 y 3, de la Constitución.

II.- El 14.07.22, la representación fiscal, mediante el IF-2022-72372559-APN-DTD#JGM contesta el traslado y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 19496-10-2020, 19496-11-2020 y 19496-12-2020. En primer lugar, cumpliendo con el imperativo procesal, niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de un expreso reconocimiento, o surjan de las actuaciones administrativas. Remite íntegramente a los argumentos obrantes en los informes técnicos y los actos administrativos atacados por la actora en el proceso. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión. Refiere a los antecedentes normativos, haciendo mención a los arts. 724 y 725 del CA y al art 755 del CA, que transcribe. Realiza un *racconto* de los orígenes de los derechos de exportación objeto del litigio y manifiesta que la interpretación que efectúa el recurrente respecto del fallo “Camaronera Patagónica” es desacertada. Argumenta que, allí, la Corte consideró una delegación legislativa que excedió las atribuciones del Poder Ejecutivo en el marco del art. 76 y 99 inc. 3 de la CN. Sostiene que en el aludido caso se consideró inadmisible la normativa no ratificada por el Congreso, pero se la reconoció *a posteriori*, ya que se configuró una voluntad del legislador lo suficientemente clara como para darle la entidad legal suficiente para alcanzar validez en los términos del art. 76 de la Constitución, habiéndose además sostenido la validez del art. 755 del CA y las pautas que viabilizarían la delegación legislativa reglamentaria (art. 99, inc. 2 CN). Cita jurisprudencia de este tribunal, indica que en autos no se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que el decreto presidencial cuestionado -a diferencia de la Resolución 11/02- se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la ley 26.122, que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso. Alude que, al momento de la entrada en vigencia de la Resolución N°11/2002 (05/03/02), aún no había sido dictada la ley 26.122 que aprobó el procedimiento para regular la intervención del Congreso, como contralor de los decretos dictados por delegación legislativa, siendo que dicha ley pasó a integrar el bloque de legalidad (Fallos: 316:2624, “Cocchia”) que rige la aprobación de los decretos referidos, encontrándose por tanto en un rango intermedio entre la Constitución y las demás leyes comunes, puesto que complementa y concreta en forma directa el mandato contenido en los artículos 99 inciso 3 y 100 incisos 12 y 13 de la Carta Magna. Sostiene que, por lo expuesto, el decreto bajo análisis tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, conforme lo establecido por el art. 17 de la ley 26.122 que deriva al derogado art. 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y Comercial de la

Nación), agregando que no fue rechazado por el Congreso, en los términos del art. 24 de la ley 26.122 sino que, por el contrario, el art. 82 de la ley 27.467 mantuvo su validez y vigencia, apenas tres meses después de publicado en el Boletín Oficial y posteriormente por el art. 54 de la ley 27.541. Refiere a los argumentos expuestos en la causa "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/DGA s/recurso de apelación", Expte. 38.422-A y manifiesta que no estamos en presencia del cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, ni de un despojo que viole el derecho de propiedad, sino que, por el contrario, se trata de una norma presidencial que, en forma razonable, ejerció una atribución expresamente reconocida al Poder Ejecutivo por la Corte. Refiere también a los más recientes precedentes jurisprudenciales sobre el decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante, entre otros el fallo dictado por la Sala "G", en los autos caratulados "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. C/ DGA. S/Apelación", Expte. EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN, del 18.02.21, que cita y da por reproducido; remite asimismo al fallo plenario de este tribunal del 26.04.22 y la doctrina allí fijada para las repeticiones fundadas en la invalidez del decreto 793/18. Finalmente plantea que este tribunal es incompetente para declarar la inconstitucionalidad que la recurrente sostiene, conforme el art. 1164 del CA. Cita jurisprudencia, señala que para el supuesto en que se entendiera que procede la repetición correspondería aplicar lo resuelto el 15.05.14 por la Corte Suprema en el fallo "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A)" con más los intereses de los artículos 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas. Formula reserva del caso federal y solicita que se rechace la apelación, confirmándose las resoluciones aduaneras, con costas.

III.- El 20.09.22, mediante la PV-2022-99765236-APN-VOCXIII#TFN se tiene por contestado el traslado, por acompañadas los expedientes SIGEA 19496-10-2020, 19496-11-2020 y 19496-12-2020, se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala "E". El 21.09.22 se llaman los autos a sentencia.

IV. Las actuaciones administrativas SIGEA 19496-10-2020, 19496-11-2020 y 19496-12-2020 *tuvieron un trámite paralelo en la Aduana de Paso de los Libres*. La actuación SIGEA 19496-10-2020 se ocupó de la repetición referida a los PE 18042EC01005769V y 18042EC03000555L (oficializados ambos el 29.11.18); la actuación administrativa SIGEA 19496-11-2020 se ocupó de la repetición referida a los PE 18042EC03000498R (of. 01.11.18), 18042EC01005401E, 18042EC01005400D, 18042EC01005396R, 18042EC01005399U, 18042EC01005302E, 18042EC01005398T (of. los todos anteriores el 08.11.18), 18042EC01005492Y (of. 12.11.18), 18042EC01005534L (of. 16.11.18), 18042EC01005533K (of. 15.11.18) y la actuación SIGEA 19496-12-2020 se ocupó de la repetición referida a los PE 18042EC01005491N (of. 14.11.18), 18042EC01005423X (of. 13.11.18), 18042EC01005422H (of. 13.11.18), 18042EC01005304G (of. 13.11.18), 18042EC01005589V (of. 16.11.18), 18042EC01005592P (of. 16.11.18), 18042EC01005602H (of. 20.11.18), 18042EC01005601G (of. 20.11.18), 18042EC01005590N (of. 20.11.18) y 18042EC01005439P (of. 22.11.18). De conformidad con lo dicho, en todos los SIGEAS: **(i)** con fecha 12.02.21 el Jefe del Departamento Aduana Paso de los Libres dispuso tener por presentado al apoderado letrado y por constituido el domicilio; por deducido el procedimiento de repetición en relación a los PE de cada SIGEA; considerar la fecha 18.07.09 –en la que se presentaron los reclamos de repetición- como fecha de inicio para el eventual devengamiento de intereses, de hacerse lugar a la repetición; girar las actuaciones a la Sección Inspección EX ANTE para producir el informe de rigor y adjuntar las impresiones de pantalla de las destinaciones en trato; girar a Sección Económico Financiera para certificar el ingreso de los montos repetidos y convertirlos a moneda nacional conforme el art. 1 de la Disposición 250/16; fecho lo anterior, con las constancias de autos y no habiendo pruebas a producir, declarar la cuestión de puro derecho y que pasen las actuaciones a dictaminar; **(ii)** obran, luego, en cada SIGEA las notas de la Sección Inspección EX ANTE (204/21, 205/21 y 203/21, respectivamente en los SIGEA 19496-10-2020, 19496-11-2020 y 19496-12-2020) que dictaminan la improcedencia del reclamo, la correcta aplicación del decreto 793/18 y que su declaración de inconstitucionalidad es competencia del Poder Judicial; **(iii)** obran, luego, las impresiones de pantalla del Sistema Informático Malvina con los PE involucrados y consignados los montos a devolver en pesos, con firma del funcionario Fernando A. Mora; **(iv)** obran, luego, los dictámenes jurídicos -de fecha 03.09.21- 21/20, 20/20 y 19/20, correspondientes, respectivamente, a los SIGEA 19496-10-2020, 19496-11-2020 y 19496-12-2020, firmados por el Dr. Alejandro Gallardo, donde se desaconseja hacer lugar a la repetición; **(v)** obran, finalmente, las resoluciones apeladas de la Aduana de Paso de los Libres -todas de fecha 07.10.21- 1099/21,1076/21 y 1077/21.

V.- Corresponde resolver en la causa si las resoluciones 1099/21,1076/21 y 1077/21 (AD PASO) dictada por la Aduana de Paso de los Libres, en las actuaciones SIGEA 19496-10-2020, 19496-11-2020 y 19496-12-2020, en cuanto dispusieron rechazar devolución de la suma pretendida por la firma SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA en concepto de derechos de exportación abonados por los PE 18042EC01005769V, 18042EC03000555L, 18042EC03000498R, 18042EC01005401E, 18042EC01005400D, 18042EC01005396R, 18042EC01005399U, 18042EC01005302E, 18042EC01005398T, 18042EC01005492Y, 18042EC01005534L, 18042EC01005533K, 18042EC01005491N, 18042EC01005423X, 18042EC01005422H, 18042EC01005304G, 18042EC01005589V, 18042EC01005592P, 18042EC01005602H, 18042EC01005601G, 18042EC01005590N y 18042EC01005439P (of. todos entre el 04.09.18 y el 04.12.18), se ajustan a derecho. Mediante los referidos PE la actora documentó la exportación declarada, abonando los derechos establecidospor el decreto 793/18, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29.10.21, autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan los argumentos expuestos por las partes en estos autos y a la que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973- APN-SGASADTFN-29-10-2021.pdf).

En consecuencia, opino que correspondería: declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y 04.12.18 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar las resoluciones apeladas; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total de Pesos Tres Millones Quinientos Treinta y Cinco Mil Novecientos Cincuenta y Dos con 38/100 ($ 3.535.952,38) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA) que se devengarán desde el 18.07.09; e imponer las costas a la Aduana vencida.

VII.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26.04.22, este tribunal por el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA SA C/DGA S/RECURSO DE APELACIÓN", por mayoría, acordó fijar la siguiente doctrina legal: "(…) *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"*. Conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar las resoluciones apeladas, en cuanto dispusieron rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA.

VIII.- En atención a que el fallo plenario es de fecha posterior a la interposición del recurso de apelación, resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina Sala "E" in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA" del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7-10-04 (TFN 15197-A).

IX.- Por ello voto por:

Confirmar las resoluciones 1099/21,1076/21 y 1077/21 (AD PASO) dictada por la Aduana de Paso de los Libres, en las actuaciones SIGEA 19496-10-2020, 19496-11-2020 y 19496-12-2020, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiere a lo resuelto por el Dr. Soria, en cuanto confirma las **Resoluciones Nros. 1099/21 AD PASO, 1076/21 AD PASO y 1077/21 AD PASO**, dictadas por el Administrador de la Aduana de Paso de los Libres, en los **Expedientes SIGEA Nros. 19496-10-2020, 19496-11-2020 y 19496-12-2020**, por las que se dispuso rechazar el pedido de devolución efectuado por la recurrente SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS Ltda. (C.U.I.T. Nro. 30-50167764-3) respecto de los derechos de exportación abonados en los términos del Decreto Nro. 793/2018, en los **Permisos de Embarque Nros. 18042EC01005769V** (oficializado con fecha 29/11/2018), **18042EC03000555L** (oficializado con fecha 29/11/2018), **18042EC03000498R** (oficializado con fecha 01/11/2018)**, 18042EC01005401E** (oficializado con fecha 08/11/2018)**, 18042EC01005400D** (oficializado con fecha 08/11/2018)**, 18042EC01005396R** (oficializado con fecha 08/11/2018)**, 18042EC01005399U** (oficializado con fecha 08/11/2018)**, 18042EC01005302E** (oficializado con fecha 08/11/2018)**, 18042EC01005398T** (oficializado con fecha 08/11/2018)**, 18042EC01005492Y** (oficializado con fecha 12/11/2018)**, 18042EC01005534L** (oficializado con fecha 16/11/2018)**, 18042EC01005533K** (oficializado con fecha 15/11/2018), **18042EC01005491N** (oficializado con fecha 14/11/2018)**, 18042EC01005423X** (oficializado con fecha 13/11/2018)**, 18042EC01005422H** (oficializado con fecha 13/11/2018)**, 18042EC01005304G** (oficializado con fecha 13/11/2018)**, 18042EC01005589V** (oficializado con fecha 16/11/2018)**, 18042EC01005592P** (oficializado con fecha 16/11/2018)**, 18042EC01005602H** (oficializado con fecha 20/11/2018)**, 18042EC01005601G** (oficializado con fecha 20/11/2018)**, 18042EC01005590N** (oficializado con fecha 20/11/2018) **y 18042EC01005439P** (oficializado con fecha 22/11/2018), imponiendo las costas por su orden. Ello, por aplicación de la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "*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, en razón de 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"*, con fundamento en los argumentos allí expuestos.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Confirmar las resoluciones 1099/21,1076/21 y 1077/21 (AD PASO) dictada por la Aduana de Paso de los Libres, en las actuaciones SIGEA 19496-10-2020, 19496-11-2020 y 19496-12-2020, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por licencia de la Dra. Musso (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 18:13:10 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 18:22:55 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 18:22:56 -03:00