República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-60864611-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Mayo de 2023

Referencia: SENTENCIA SALA E EX-2022-133008137- -APN-SGASAD#TFN UNIÓN AGRÍCOLA DE AVELLANEDA COOPERATIVA LTDA.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria y Christian M. González Palazzo (Vocal subrogante de la Vocalía de 14° Nominación), y con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2022-133008137- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"UNIÓN AGRÍCOLA DE AVELLANEDA COOPERATIVA LTDA."**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 11.12.22, mediante el RE-2022-133007985-APN-SGASAD#TFN, la firma UNIÓN AGRÍCOLA DE AVELLANEDA COOPERATIVA LTDA., a través de su apoderado, interpone recurso de apelación contra las Resoluciones **372/2022 AD SAFE, 373/2022 AD SAFE y 374/2022 AD SAFE** dictadas por el Administrador de la Aduana de Santa fe**,** tramitadas en los expedientes **SIGEA 17459-457-2019, 17459-458-2019 y 17459-459-2019** respectivamente**,** en donde la Aduana deniega la repetición de la suma abonada en concepto de derechos de exportación -establecidos conforme el decreto 793/2018- relativos a la exportación a consumo de las mercaderías documentadas en los Permisos de Embarque (para el **SIGEA 17459-457-2019)** Nros.: 18062EC01006176Z oficializado el 5 de septiembre de 2018, 18062EC01006440K oficializado el 17 de septiembre de 2018, 18062EC01006555R oficializado el 24 de septiembre de 2018, 18062EC01006600X oficializado el 25 de septiembre de 2018, 18062EC01006668W oficializado el 28 de septiembre de 2018, 18062EC01006681R oficializado el 28 de septiembre de 2018, 18062EC01006873U oficializado el 5 de octubre de 2018, 18062EC01006953T oficializado el 9 de octubre de 2018, 18062EC01006957A oficializado el 10 de octubre de 2018, 18062EC01006959C oficializado el 10 de octubre de 2018. Para el **SIGEA 17459-458-2019,** los PE Nros.: 18062EC01007013H oficializado el 13 de octubre de 2018, 18062EC01007098U oficializado el 16 de octubre de 2018, 18062EC01007117M oficializado el 17 de octubre de 2018, 18062EC01007118N oficializado el 17 de octubre de 2018, 18062EC01007151K oficializado el 18 de octubre de 2018, 18062EC01007152L oficializado el 18 de octubre de 2018, 18062EC01007153M oficializado el 18 de octubre de 2018, 18062EC01007236Y

oficializado el 22 de octubre de 2018, 18062EC01007419R oficializado el 26 de octubre de 2018, 18062EC01007442N oficializado el 29 de octubre de 2018, y para el **SIGEA 17459-459-2019** los PE Nros.: 18062EC01007591S oficializado el 5 de noviembre de 2018**,** 18062EC01007643Z oficializado el 6 de noviembre de 2018**,** 18062EC01007790T oficializado el 12 de noviembre de 2018**,** 18062EC01007819V oficializado el 12 de noviembre de 2018**,** 18062EC01007855V oficializado el 13 de noviembre de 2018**,** 18062EC01007945V oficializado el 16 de noviembre de 2018, 18062EC01008064Y oficializado el 22 de noviembre de 2018, 18062EC01008241L oficializado el 29 de noviembre de 2018, 18062EC01008243N oficializado el 29 de noviembre de 2018**.** La suma reclamada por los referidos PE asciende a un total de dos millones ochocientos sesenta y seis mil ciento dieciséis pesos con 38/100 centavos. ($2.866.116,38). La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó las exportaciones allí declaradas, y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Señala que lo que se cuestiona en autos es la facultad que inconstitucionalmente se irrogó el Poder Ejecutivo al establecer los derechos de exportación y modificar la alícuota, sin sustento legal previo que lo ampare. Su mandante presentó recurso de repetición ante sede aduanera, el cual fue denegado argumentándose que a) que no tenía competencia para declarar la inconstitucionalidad de una norma; b) que cabía hacer una lectura diferente de la realizada por su mandante en cuanto al fallo Camaronera Patagónica de la Corte Suprema; c) que a través del Decreto 793/18 el Poder Ejecutivo Nacional no creo ningún tributo sino que se limitó a elevar la alícuota de uno ya existente, acorde a lo dispuesto en el artículo 755 del CA; d) que la Ley 26.122 (“Régimen legal de los decretos de necesidad y urgencia, de delegación legislativa y de promulgación parcial de leyes”) respalda lo establecido en aquel decreto; d) la aprobación de la Ley 26.939 (Digesto Jurídico Argentino); e) la Ley 27.467 de Presupuesto para el año 2019; f) la Ley 27.541 (“De solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública); g) que no procedía la repetición en tanto el reclamante habría trasladado el tributo incluyéndolo en el precio de exportación; h) que su mandante no había pagado bajo protesto; y, finalmente, i) el fallo plenario de este TFN del 26/04/22. Esa situación considera que, no solo es inconstitucional, sino que ha generado un grave perjuicio a su mandante, ya que tuvo que abonar un impuesto que no correspondía ser cancelado en dicho período. Asimismo, indica que mediante los permisos de embarque involucrados, su mandante documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, se pagó el derecho de exportación establecido por el Decreto N° 793/18, el cual, a través del Poder Ejecutivo, fijó para todo el universo arancelario, un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería), invocando, a su respecto, el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755, del CA. Plantea la violación al principio de legalidad en materia tributaria citando respaldo normativo y jurisprudencial, concluyendo que en materia tributaria la creación de impuestos, contribuciones y tasas es facultad del Poder Legislativo, siendo una limitación determinante hacia el Poder Ejecutivo en sus atribuciones. Que en el caso de autos, la creación de los derechos de exportación mediante un “decreto” viola, de manera tajante, la división de poderes y el principio de legalidad o de reserva de ley, solicitando se decrete la inconstitucionalidad del decreto y en consecuencia ordenar la devolución de las sumas indebidamente cobradas en concepto de derechos de exportación. En otro punto, manifiesta que el decreto 793/18 establece la totalidad de los elementos sustanciales del tributo, lo cual iría mucho más allá de la facultad reglamentaria que le corresponde al poder administrador de conformidad con el artículo 99, inciso 2, de la Constitución nacional, e importaría legislar en materia reservada al Congreso, en franca violación al principio de división de poderes. Aclara que lo que cuestiona expresamente en el recurso es el cobro de dichos derechos de exportación, por aplicación del decreto 793/18, en el período comprendido entre la fecha de publicación de ese decreto (BO 04/09/18) y la de la ley 27.467 (BO 04/12/18), como así también la constitucionalidad de dicha ley (ley 27.467) en cuanto se pretendiera su aplicación retroactiva y con ello – tergiversando el derecho constitucional – convalidar “hacia el pasado” el vicio de nulidad de la violación del principio de reserva de ley tributaria, del que adolece el decreto (793/18). Cita y analiza la

siguiente jurisprudencia: sentencia de la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia (CFCR), en autos “ESTELAR RESOURCES LIMITED S.A. c/PODER EJECUTIVO NACIONAL s/AMPARO LEY 16.986”, expte. FCR 19.606/2018, sentencia del Juzgado Federal de N° 1 de Rosario, en autos “DANESS.R.L. c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL s/AMPARO LEY16.986”, expte. FRO Nº 83479/2018, aclarando que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por sentencia del 03/06/21, rechazó el recurso extraordinario por «inadmisible» (artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), quedando firme así la sentencia de la CFRO. También cita y analiza a la sentencia la Cámara Federal de Resistencia (CFRE), en autos “ARENNIS SRL c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL – ESTADO NACIONAL- s/AMPARO LEY 16.986”, FRE 14099/2018. Asimismo, cita las sentencias de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, sala IIª, en autos “Petroquímica Comodoro Rivadavia Directo de Organismo Externo”, expte. CAF 21371/2021, y la sentencia de la Sala Vª de la CNACAF, en autos “AMAGGI ARGENTINA SA (TF 24633069-A) DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, expte. CAF 15491/2022, en donde se revocan los fallos del Tribunal Fiscal de la Nación que habían rechazado el recurso de repetición de los derechos de exportación por el Decreto 793/2018. También cita la sentencia de fecha 21/09/21 de esta Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, recaída en la causa EX-2020-25041338-APN-SGASAD#TFN “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN”, en donde se hizo lugar al recurso de repetición, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, y la sentencia recaída en la causa “BUNGE ARGENTINA SA (Ex 36.695-A)”, Expte. IF-2022-11816672-APN-VOCXVIII#TFN, de fecha 07/02/22, que resolvió hacer lugar al recurso de repetición intentado, declarando la invalidez de la Resolución 369/2007, con argumentos que considera pertinentes para la presente causa. Aclara que esa parte no desconoce la existencia del plenario del TFN, en el expte EX-2020-24600163--APN-SGASAD#TFN, “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”, de 26/04/22, en la cual, por mayoría, desestimó un reclamo similar al que ahora se realiza. Sin embargo, considera que dicho plenario, no conmueven la contundencia de los argumentos y fallos arriba citados, y además que el TFN no trató en dicho fallo la cuestión de la incompatibilidad de los derechos de exportación cuando los mismo repercuten en una operación destinada – como en el presente caso – a un Estado Parte del Mercosur, como lo es Brasil. Al respecto, en el acápite 3 se explaya sobre el Derecho del Mercosur, sobre la libre circulación de mercaderías en dicho ámbito, concluyendo que a la fecha en la cual la República Argentina aplicó derechos de exportación – esto es, con posterioridad al 01/01/00, el derecho del MERCOSUR prohibía la imposición de “restricciones” y – en lo que aquí interesa – “gravámenes”, que incidan sobre el comercio recíproco de bienes originarios entre los EP. Consigna que a partir de dicha fecha, ni la Argentina ni ningún otro Estado Parte, tenían la facultad de aplicar “restricciones” o “gravámenes” a la circulación intrazona de productos originarios del MERCOSUR; en consecuencia el establecimiento de “gravámenes”, tales como los derechos de exportación en causa, constituyen, definitivamente, una violación manifiesta del Tratado de Asunción. Reconoce la existencia del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos “Whirlpool Puntana SA”, CSJ 61/2008 (44-W), del 11/12/14 (Fallos 337:1451), donde se declaró que la aplicación de derechos de exportación intrabloque no resulta violatoria del Tratado de Asunción y sus normas derivadas, aunque considera que dicha sentencia –por los argumentos que esgrime- es incorrecta. A continuación, trata lo alegado por la Aduana en cuanto a que no procedería la repetición pues la firma actora habría trasladado el tributo manifestando que el Código Aduanero, en ninguna de sus normas, exige, como requisito para que proceda la repetición de un derecho de exportación indebidamente pagado, la probanza de que dicho tributo no ha sido trasladado por el reclamante, por lo que considera que supeditar la repetición al cumplimiento de una exigencia no prevista en el CA, sencillamente, implica una violación al derecho de propiedad y a la garantía de la tutela judicial efectiva. Ello sin perjuicio de afirmar que la Aduana no ofrece pruebas de sus afirmaciones. Cita jurisprudencia. Por último, trata lo alegado por la Aduana en cuanto a que no procedería la repetición pues la firma actora no habría abonado los tributos cuestiones bajo protesto, manifestando al respecto que dicho cuestionamiento es absolutamente improcedente ya que no es un requisito legalmente exigido. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso

de apelación interpuesto, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 18.04.23 mediante el IF-2023-42693452-APN-DTD#JGM. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión. Invoca los arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera", la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que le dio la Corte Suprema. Cita jurisprudencia de este tribunal en los autos "Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación", Expte. 38.422-A, haciendo propias las consideraciones del Vocal preopinante respecto a la interpretación que corresponde dar a la ley 26.122, explayándose a dicho respecto. Asimismo, cita los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante ("Indunor SA c/EN- PEN y otro s/amparo Ley 16.986". Fallo de fecha 25/04/2019, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal- Sala II -Expte. 67133/2018; "Patagonic Gas SRL C/ EN-AFIP-DGA S/Amparo Ley 16.986". Fallo de la Sala III de la CNACAF, de fecha 14/11/19- Expte. 74554/2018) señalando al 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 da por reproducido. Fundamenta luego que el Tribunal Fiscal resulta incompetente para declarar la inconstitucionalidad de las normas, refiriendo al art. 1164 del CA, jurisprudencia y doctrina. Cita la Causa Nº 9434-A "RBK ARGENTINA S.A. c/DGA s/ RECURSO DE APELACION". Por último, trae a colación el decisorio arribado en el Plenario TFN del 26/04/2022 (IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN) cuya aplicación solicita. Finalmente indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo "Cencosud" respecto de la moneda en que deben devolverse las diferencias de derechos que deban pagarse, y los artículos 811 y 812 del CA en relación a los intereses aplicables. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- El 17.04.23 la demandada acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 17459-457-2019, 17459-458-2019 y 17459-459-2019. El 16.05.23 se elevan los autos a esta Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 17459-457-2019, 17459-458-2019 y 17459-459-2019 tuvieron origen 12/06/2019, fecha de presentación de los escritos reclamando la repetición. En el **SIGEA 17459-457-2019** respecto a los derechos de exportación abonados en los PE Nros.: 18062EC01006176Z, 18062EC01006440K, 18062EC01006555R, 18062EC01006600X, 18062EC01006668W, 18062EC01006681R, 18062EC01006873U, 18062EC01006953T, 18062EC01006957A, 18062EC01006959C. En el **SIGEA 17459-458-2019** respecto a los derechos de exportación abonados en los PE Nros.: 18062EC01007013H, 18062EC01007098U, 18062EC01007117M, 18062EC01007118N, 18062EC01007151K, 18062EC01007152L, 18062EC01007153M, 18062EC01007236Y, 18062EC01007419R, 18062EC01007442N. En el **SIGEA 17459-459-2019** respecto a los derechos de exportación abonados en los PE Nros.: 18062EC01007591S, 18062EC01007643Z, 18062EC01007790T, 18062EC01007819V, 18062EC01007855V, 18062EC01007945V, 18062EC01008064Y, 18062EC01008241L y 18062EC01008243N. Con fecha 21.04.21, el Administrador de la Aduana de Santa Fe en cada una de las actuaciones SIGEA dispone: tener por presentada y parte a la empresa actora a través de su apoderado; por iniciado el procedimiento de repetición en los términos de la Resolución General (AFIP) 2365/07; por agregada la documental aportada; se dispone que se produzca el informe técnico requerido y por Sección Económica y Financiera se certifiquen los montos abonados. A continuación lucen planillas del sistema

informático Malvina y formularios de las liquidaciones manuales. Con fecha 14.06.21, luce el Informe de la Sección E y F donde se incorporan los Permisos de Embarque reclamados en los presentes autos. Con fecha 30.06.21 se remiten los actuados a la Sección Inspección Simultánea. A continuación, luce el informe de la Sección Inspección Simultánea. El 14.09.22, obra el dictamen jurídico 194/2022 que fundamenta que no corresponde hacer lugar a la solicitud de devolución de tributos solicitada. A continuación, obran las Resoluciones N° 372/2022 AD SAFE, 373/2022 AD SAFE y 374/2022 AD SAFE apeladas en estos autos, por las que no se hace lugar a las repeticiones solicitadas.

V.- Corresponde analizar si las Resoluciones N° 372/2022 AD SAFE, 373/2022 AD SAFE y 374/2022 AD SAFE, dictadas por el administrador de la Aduana de Santa Fe, en cuanto resolvieron denegar la devolución de las sumas pretendidas por UNIÓN AGRÍCOLA DE AVELLANEDA COOPERATIVA LTDA. en concepto de derechos de exportación abonados en los PE en ellas detalladas, se ajustan a derecho.

Que de las actuaciones administrativas del caso, resulta que la firma "UNIÓN AGRÍCOLA DE AVELLANEDA COOPERATIVA LTDA." Exportó a consumo las mercaderías documentadas en los Permisos de Embarque (para el SIGEA 17459-457-2019) Nros.: 18062EC01006176Z oficializado el 5 de septiembre de 2018, 18062EC01006440K oficializado el 17 de septiembre de 2018, 18062EC01006555R oficializado el 24 de septiembre de 2018, 18062EC01006600X oficializado el 25 de septiembre de 2018, 18062EC01006668W oficializado el 28 de septiembre de 2018, 18062EC01006681R oficializado el 28 de septiembre de 2018, 18062EC01006873U oficializado el 5 de octubre de 2018, 18062EC01006953T oficializado el 9 de octubre de 2018, 18062EC01006957A oficializado el 10 de octubre de 2018, 18062EC01006959C oficializado el 10 de octubre de 2018. Para el SIGEA 17459-458-2019, los PE Nros.: 18062EC01007013H oficializado el 13 de octubre de 2018, 18062EC01007098U oficializado el 16 de octubre de 2018, 18062EC01007117M oficializado el 17 de octubre de 2018, 18062EC01007118N oficializado el 17 de octubre de 2018, 18062EC01007151K oficializado el 18 de octubre de 2018, 18062EC01007152L oficializado el 18 de octubre de 2018, 18062EC01007153M oficializado el 18 de octubre de 2018, 18062EC01007236Y oficializado el 22 de octubre de 2018, 18062EC01007419R oficializado el 26 de octubre de 2018, 18062EC01007442N oficializado el 29 de octubre de 2018, y para el SIGEA 17459-459-2019 los PE Nros.: 18062EC01007591S oficializado el 5 de noviembre de 2018, 18062EC01007643Z oficializado el 6 de noviembre de 2018, 18062EC01007790T oficializado el 12 de noviembre de 2018, 18062EC01007819V oficializado el 12 de noviembre de 2018, 18062EC01007855V oficializado el 13 de noviembre de 2018, 18062EC01007945V oficializado el 16 de noviembre de 2018, 18062EC01008064Y oficializado el 22 de noviembre de 2018, 18062EC01008241L oficializado el 29 de noviembre de 2018, 18062EC01008243N oficializado el 29 de noviembre de 2018 , por las que se abonaron derechos de exportación en los términos de lo dispuesto en el Decreto N° 793/18, que establecía para todo el universo arancelario, una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Que el art. 726 del Código Aduanero dispone que sea aplicable el derecho de exportación establecido en la norma vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, y dada la vigencia del Decreto N° 793/18 al momento de la oficialización de las referidas destinaciones, la recurrente abonó los derechos de exportación liquidados a la fecha de registro de la operación.

Que atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, en primer término corresponde dejar sentado que conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A., el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, hasta la fecha, no se ha pronunciado respecto a la inconstitucionalidad del Decreto N° 793/18, ni tampoco resulta aplicable –ver fundamentos en el punto IX "infra"- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente.

VI.- Que en relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en 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", en donde por mayoría se acordó lo siguiente: "ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero".

VII.- Que en relación a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales interactuaban (e interactúan) en forma conjunta con las leyes 26.939 (B.O. 29-04-2014) que al declarar la "vigencia" de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y fundamentalmente, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo adecuado de control y aprobación "a posteriori" (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

Al respecto, tiene dicho la C.S.J.N. que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (Conforme doctrina de la Corte Suprema in re: "Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas"; "Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro"; "Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros"; entre muchos otros).

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

La C.S.J.N. tiene dicho que "Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad...". (CSJN, 1956/04/23: Grisolía, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

En el caso de autos, y toda vez que -como se expondrá en los puntos siguientes- el Congreso de la Nación procedió a la ratificación legislativa del Decreto 793/2018, en consecuencia, no se ha producido la vulnerabilidad al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria planteada por la parte apelante.

VIII.- Que en relación al planteo de la recurrente en cuanto a que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e

insanable y que recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley 27.467 que lo validó, es menester tener presente las siguientes consideraciones:

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es "aprobar" o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas "condicionadas" o "ad referendum" de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisamente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

Aclarado ello, corresponde analizar si la aprobación expresa realizada por el Congreso de la Nación mediante la Ley de Presupuesto N° 27.467 resulta suficiente para convalidar la validez del Decreto 793/2018 entre los días 04/09/18 y 04/12/2018, toda vez que a partir de ahí y hasta el final del periodo de tiempo de fijación de las alícuotas (30/12/2020) nada se ha cuestionado.

Este punto es medular a los fines de comprender la controversia planteada. La recurrente no plantea la invalidez del Decreto "in totum" sino solo respecto del período de tiempo comprendido entre el día 04/09/18 y el 04/12/2018, por lo que se deduce, que la aprobación realizada por el Congreso de la Nación, a partir de ahí es suficiente, caso contrario se hubiera planteado su invalidez absoluta.

En otros términos, la parte no cuestiona que la aprobación del Congreso mediante la Ley 27.467 es nula por no haber seguido los procedimientos formales de la ley 26.122, sino que solamente plantea que su aprobación no puede ser retroactiva, lo que nos conduce nuevamente al punto previo ya analizado y resuelto por el artículo 17 de la ley 26.122.

Pero si existieran dudas sobre la interpretación respecto de la fecha de vigencia de las alícuotas, la misma ha quedado expresamente aclarada en el art. 82 de la ley 27.467 que expresamente dispone: **"ARTÍCULO 82.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos…y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades."** (las negritas me corresponden). Es decir, que el Congreso de la Nación expresamente "mantuvo" la validez y vigencia del Decreto 793/18 desde su dictado y publicación ocurrida con fecha 04/09/2018.

Con respecto al argumento de que la aprobación del Congreso mediante la ley 27.467 no tendría efecto convalidante toda vez que no se ajusta al procedimiento instaurado por la ley 26.122, debe tenerse presente que la Ley de Presupuesto de la Nación, habitualmente denominada "ley de leyes", tiene precisamente por función

establecer las pautas de recaudación, entre ellas, los derechos de exportación, que van a solventar -entre muchos otros- los gastos de la nación.

En definitiva, se ha cumplido (dentro de un plazo razonable: 3 meses) con la finalidad procurada por la ley 26.122, esto es, que el Congreso de la Nación apruebe lo actuado en el marco de las facultades delegadas.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

Además de ello, el legislador reiteró nuevamente la integra aprobación del Decreto N° 793/18 en el artículo 54 de la ley 27.541 (Ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública), en donde, también fijó un tope arancelario máximo (33 % del valor imponible o del precio oficial FOB) por lo que la voluntad del legislador en este sentido es indubitable.

Que en este mismo sentido, con fecha 26/04/2022, este Tribunal Fiscal 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 1°.- … ARTICULO 2°.- … 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"*** (las cursivas y negritas me corresponden).

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad del Decreto N° 793/2018 y demás pretensiones planteadas por la parte recurrente.

IX.- Por último, corresponde aclarar que no es factible extender -como lo solicita la parte actora- al presente caso la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trata de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, difieren sustancialmente de las que rodean el presente caso, en donde el Poder Legislativo ha declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), previsto su intervención "a posteriori" del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122) y producida la convalidación legislativa (Leyes 27.467 y 27.541) de las alícuotas establecidas por el Poder Ejecutivo, así como los parámetros utilizados para cuantificarlas, estableciendo asimismo, sus topes máximos.

X.- Que en relación al argumento desplegado por la actora respecto de que la República Argentina, como Estado Parte del MERCOSUR, no tiene la facultad de aplicar "gravámenes" a la circulación intrazona de productos originarios del MERCOSUR, corresponde estarse a los sólidos fundamentos desplegados en el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos "Whirlpool Puntana SA", CSJ 61/2008 (44-W), de fecha 11/12/14 (Fallos 337:1451), en donde se declaró que la aplicación de derechos de exportación dentro del bloque regional no resulta violatoria de su norma constitutiva, el Tratado de Asunción.

XI.- En relación a las costas, y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha anterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas a la parte actora. (cfme. art. 1163 del CA).

Que por ello, **VOTO por:**

Confirmar las Resoluciones Nros. 372/2022 AD SAFE, 373/2022 AD SAFE y 374/2022 AD SAFE, en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "UNIÓN AGRÍCOLA DE AVELLANEDA COOPERATIVA LTDA.", con costas a la parte actora. (Art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Fondo de la cuestión*****:** Adhiero al voto del vocal preopinante, exclusivamente, en cuanto aplica la doctrina legal del **punto 3** del Plenario del 26.04.22 en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" (ver if-2022-40809437-apn-vocxixtfn_plenario_del_26-04-2022.pdf) y confirma la resolución aduanera.

Lo anterior se decide dejando a salvo mi opinión expuesta en el precedente de esta Sala E, del 29.10.21, "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A." (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) en el que se trataron los argumentos expuestos por las partes y que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este pronunciamiento (ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf). En consecuencia, considero que en autos hubiera correspondido declarar que el decreto 793/18, entre el 04.09.18 y el 04.12.18, es nulo de nulidad absoluta e insanable (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución) y hacer lugar a la repetición de la suma de Pesos Dos Millones Ochocientos Sesenta y Seis Mil Ciento Dieciséis con 38/100 ($ 2.866.116,38) con más sus intereses, correspondientes a las destinaciones de exportación PE 18062EC01006176Z **(**of. 05.09.18) 18062EC01006440K (of. 17.09.18), 18062EC01006555R (of. 24.09.18), 18062EC01006600X (of. 25.09.18), 18062EC01006668W (of. 28.09.18), (of. 18062EC01006681R of. 28.09.18), 18062EC01006873U (of. 05.10.18), 18062EC01006953T (of. 09.10.18), 18062EC01006957A (of. 10.10.18), 18062EC01006959C (of. 10.10.18), 18062EC01007013H (of. 13.10.18), 18062EC01007098U (of. 16.10.18) 18062EC01007117M (of. 17.10.18), 18062EC01007118N (of. 17.10.18), 18062EC01007151K (of. 18.1018), 18062EC01007152L (of. 18.10.18), 18062EC01007153M (of. 18.10.18, (18062EC01007236Y of. 22.10.18), 18062EC01007419R (of. 26.10.18), 18062EC01007442N (of. 29.10.18), 18062EC01007591S (of. 05.11.18)**,** 18062EC01007643Z (of. 06.11.18)**,** 18062EC01007790T (of. 12.11.18)**,** 18062EC01007819V (of. 12.11.18)**,** 18062EC01007855V (of. 13.11.18)**,** 18062EC01007945V (of. 16.11.18), 18062EC01008064Y (of. 22.11.18), 18062EC01008241L (of. 29.11.18) y el 18062EC01008243N (of. 29.11.18) tramitados en los expedients SIGEA 17459-457-2019, SIGEA 17459-458-2019 y 17459-459-2019.

Asimismo, frente a las manifestaciones de la actora respecto a los alcances del plenario del 26.04.22, me he expedido en mi voto en disidencia -considerandos **VII**, **VIII** y **IX**- en la causa "RIVARA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN", Expediente EX-2020-91669654- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 19.10.22 (ver https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2020-91669654-APN -SGASADTFN-19-10-2022.pdf) al que remito por razón de brevedad. Al respecto 4recuerdo que en mi voto ratifiqué mi posición en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 1164 del CA y, adicionalmente, declaré la inconstitucionalidad del art. 1 del plenario del 26.04.22 que, además, es nulo de nulidad absoluta conforme mi voto en dicho plenario.

II.- ***Costas*****:** En cuanto a la imposición de las costas, pese a tratarse de un recurso de apelación interpuesto con posterioridad al plenario del tribunal del 26.04.22, no pueden desconocerse a esta altura ni la jurisprudencia de la instancia revisora de este tribunal, ni el contexto judicial que rodea al caso.

Tenemos así que, a la fecha, las cinco salas de la Cámara del Fuero Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal han resuelto, de modo unánime, que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable entre el 04.09.18 y el 04.12.18, aplicando el precedente "Camaronera" de la Corte; ello, en los mismos términos en que fue declarado por esta Sala E en el caso referido *supra* (ver **Sala I**, causa 13061/2022 *"Newsan SA (TF 9748062-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo – Sala G"*, sentencia del 02.02.23; **Sala II**, causa 22.219/21 *"Minera Santa Cruz c/ EN- AFIP- DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, sentencia del 05.07.22; **Sala III**, causa 377/2021 "*Catajuy SRL c/EN – DGA s/ Dirección General de Aduanas*", sentencia del 18.10.22 y causa 26.963/2022 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25041338-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, confirmatoria de una sentencia de esta Sala "E" previa al plenario del 26.04.22; **Sala IV**, causa 20.415/21 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, sentencia del 31.05.22 y **Sala V**, causa 51.458/19 *"Gut Metal SRL c/ EN AFIP s/ recurso directo de organismo externo"*, causa 21.909/21 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"* y causa 10.914/20 *"Catajuy SA c/ EN- DGA s/ Dirección General de Aduanas"*, sentencias del 05.05.22, 24.06.22 y del 02.08.22 respectivamente; entre otras).

Asimismo, cómo ya se señaló en el precedente de esta sala del 29.10.21 -comprensible para quienes pueden leer la jurisprudencia de la Corte por lo que hace y no solamente por lo que dice- el Alto Tribunal, mediante la aplicación sistemática del art. 280 del Código Procesal, viene otorgando firmeza a todas las sentencias de las cámaras federales que invalidaron el decreto 793/18 aplicando el precedente "Camaronera", haciendo lugar a las repeticiones de diferencias de derechos de exportación y ordenando a la Aduana la devolución de esas sumas. Vale recordar que, en una fecha tan lejana como lo es el 9 de enero de 1950, en su voto en el caso *Maryland v. Baltimore Radio Show* (338 U.S. 912, 917-918) haciendo uso de su sugestiva pluma, el juez Félix Frankfurter, luego de ilustrar las unívocas, divergentes o contradictorias razones que podrían animarla, escribió que la Corte ha dicho, *again and again*, que la denegatoria discrecional del *certiorari* -el hermano de nuestro art. 280- no implica pronunciamiento alguno del tribunal sobre el mérito de la sentencia apelada, martillando inmediatamente que *again and again the admonition has to be repeated.*

En conclusión, entiendo que la actora contó desde siempre -con independencia del plenario del 26.04.22- con fundamentos más que suficientes (Fallos 337:388 *in re* "Camaronera") para interponer el recurso de apelación que encabeza estos autos, con lo que, dado el modo en que se resuelve, las costas deben imponerse por su orden (art. 1163 del CA).

III.- Por lo expuesto, voto por:

Confirmar las Resoluciones 372/2022 AD SAFE (SIGEA 17459-457-2019), 373/2022 AD SAFE (SIGEA 17459-458-2019) y 374/2022 AD SAFE (SIGEA 17459-459-2019), en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "UNIÓN AGRÍCOLA DE AVELLANEDA COOPERATIVA LTDA.", imponiendo las costas por su orden (Art. 1163 del CA).

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Adhiero a la propuesta del Dr. Soria, dejando a salvo mi opinión disidente con lo resuelto en el Plenario de referencia, respecto de las facultades de este Tribunal para realizar el control de validez de las normas en razón de lo dispuesto en el art.75 inc.22 y la Convención Americana de Derechos Humanos, las facultades del Poder Ejecutivo para fijar alícuotas de los derechos de exportación y la validez de la norma aquí cuestionada, tal como

lo sentara oportunamente en mi voto. Hasta tanto se mantenga vigente el Plenario de referencia, habré de aplicar -con la salvedad expuesta- el criterio sentado por la mayoría de mis colegas, pues como operador jurisdiccional debo respetar el alcance de un Acuerdo Plenario aunque no comparta -estricto sensu- lo allí resuelto. Así lo voto.

En virtud del acuerdo que antecede, **por mayoría, SE RESUELVE:**

Confirmar las Resoluciones 372/2022 AD SAFE (SIGEA 17459-457-2019), 373/2022 AD SAFE (SIGEA 17459-458-2019) y 374/2022 AD SAFE (SIGEA 17459-459-2019), en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "UNIÓN AGRÍCOLA DE AVELLANEDA COOPERATIVA LTDA.", imponiendo las costas por su orden (Art. 1163 del CA).

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez, Juan Manuel Soria y Christian M. González Palazzo –vocal subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación- (conf. art. 1162 del C.A. y art. 59 del Reglamento de Procedimiento ante el TFN).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.22 15:30:03 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.29 12:56:51 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.29 13:14:55 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.29 13:14:55 -03:00