**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2023-69845355-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 16 de Junio de 2023

**Referencia:** SENTENCIA SALA E EX-2022-114042203- -APN-SGASAD#TFN (FUNDEMAP S.A.)

---

**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-2022-114042203- -APN-SGASAD#TFN (FUNDEMAP S.A.)**

**El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:**

I.- El 25.10.22, mediante el RE-2022-114041682-APN-SGASAD#TFN, la firma FUNDEMAP S.A., a través de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 411/2022 (AD ROSA), de la Aduana de Rosario, tramitada en el expediente SIGEA 19144-8119-2019 en donde la Aduana deniega la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación -establecidos conforme el decreto 793/2018- relativos a la exportación a consumo documentada en los Permisos de Embarque (“PE”) 18052EC01009637U oficializado el 25 de octubre de 2018, 18052EC01009869E oficializado el 01 de noviembre de 2018, 18052EC01010065H oficializado el 07 de noviembre de 2018, 18052EC01010307G oficializado el 14 de noviembre de 2018, 18052EC01010543X oficializado el 21 de noviembre de 2018, 18052EC01010701E oficializado el 26 de noviembre de 2018, 18052EC01011033D oficializado el 05 de diciembre de 2018, 18052EC01011276M oficializado el 11 de diciembre de 2018 y 18052EC01011623X oficializado el 19 de diciembre de 2018. La suma reclamada por los referidos PE asciende a un total de veintiún mil ciento sesenta y cinco dólares con 98/100 centavos (U$D 21.165,98). 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. Hace una breve descripción de los hechos ocurridos en las Actuaciones Administrativas que culminan con el rechazo del procedimiento de repetición deducido por el exportador. 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. Aduce que, en su decisión, la Aduana pretende justificar la validez del decreto 793/18. Indica que mediante los permisos de embarques 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. Agrega que si bien en los considerandos del citado decreto y en el dictamen jurídico que sustenta la resolución apelada se destaca que la norma es un decreto reglamentario (dictado en ejercicio de la facultad prevista en el art. 99, inc. 2 de la CN), lo cierto es que opera como un reglamento delegado; es decir, aquél que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el poder legislativo. Por ello argumenta que el decreto aquí cuestionado, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado que hoy en día, luego de la reforma del año 1994 se encuentra prohibido por el art. 76.

Relata que la autorización prevista en el artículo 755 C.A. ha sido otorgada únicamente mediante las condiciones previstas en el código y en las leyes que fueren aplicables, las que deben respetar las directivas constitucionales. Manifiesta que la Ley 27467 de presupuesto de gastos y recursos de la Administración Nacional para el Ejercicio 2019, debió incluir un artículo que estableció que “mantendrá su validez y vigencia”, entre otros, el Decreto 793/18. Cita el principio de legalidad y refiere al mismo mencionando Jurisprudencia de la C.S.J.N, considerando que es indudable que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se irrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación para el universo arancelario, sin que exista una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional. Plantea que es indudable que el decreto N° 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución, y por ello los derechos de exportación allí fijados, resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, tal como lo dijo la Corte en el citado caso “Camaronera Patagónica”. Expresa que el decreto N° 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó, cuando entró en vigencia la ley 27.467. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello como así también a fallos dictados por la CSJN en ZOFRACOR S.A. c/ESTADO NACIONAL s/AMPARO DNU 285/1999 y KUPCHIK, LUISA SPAK DE Y KUPCHIK, ALBERTO MARIO C/ B.C.R.A. Y ESTADO NACIONAL (M.E.) SA DNU 580/89 en donde se determinó la nulidad constitucional de ambos DNU. Hace referencia a la facultad de este Tribunal Fiscal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que si bien es cierto que el artículo 1164 del Código Aduanero les impide, en principio, a los integrantes del Excmo. Tribunal pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, se lo permite, en tanto la Corte hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la C.S.J.N en el citado caso “Camaronera Patagónica S.A.” y asimismo determine que el Decreto 793/18 sólo resultó válido a partir de la entrada en vigencia de la Ley 27.647 que la ratificó. Ello así, por cuanto su dictado se sustentó en una norma inválida (art. 755, del CA) y, por lo tanto, solo pudo tener efectos una vez que el Congreso Nacional la ratificó. Cita Jurisprudencia de este Tribunal Fiscal de la Nación y peticiona que por todas las consideraciones aquí expuestas, se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto Nº 793/18, en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Cita fragmentos de la nota publicada en el portal web Mercojuris “Control de constitucionalidad por el Tribunal Fiscal de la Nación. Inconstitucionalidad de los arts. 1164 del Código Aduanero y 185 de la ley 11.683 (t.o. 1998) – Dr. Juan Manuel Soria Acuña (Vocal del H.T.F.N.)” Cita el fallo dictado por el Tribunal Fiscal de la

Nación en la causa «ALPEMAR S.R.L c/DGA s/ recurso de apelación" del expte. N° 36.110-A (21.12.2018), mediante el cual, entre otras cuestiones, se trabajó en el tratamiento de la potestad del distinguido Tribunal Fiscal de la Nación en el ejercicio de control constitucional y transcribe las consideraciones del Dr. Garbarino. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

**II.-** La representación fiscal contesta el traslado conferido el 30.03.23 mediante el IF-2023-34931454-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 27/2008 y 28/2008, 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" en su contestación de agravios, 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 -Tribunal Fiscal, Sala F, (TF 10721) "PLASWAG S.A." Expte. N° 18.148-A, 31.3.05-. 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. 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). 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 29.03.23 la demandada acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 19144-8119-2019. El 05.06.2023 se elevan los autos a esta Sala "E" y se los pasa a sentencia.

**IV.-** Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-8119-2019, tienen origen en el escrito reclamando la repetición de los derechos de exportación respecto de los PE 18052EC01009637U, 18052EC01009869E, 18052EC01010065H, 18052EC01010307G, 18052EC01010543X, 18052EC01010701E, 18052EC01011033D, 18052EC01011276M, y 18052EC01011623X que se presenta el 12.08.19, fecha de inicio de las actuaciones administrativas. A continuación, lucen los permisos de embarque. Con fecha 21.06.22, el Administrador de la Aduana de Rosario 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; que se produzca el informe técnico requerido y por Sección Económica y Financiera se certifiquen los montos abonados y se extraigan las constancias del Sistema SIADERE, para su agregación. A continuación lucen planillas del sistema informático Malvina. Con fecha 03.08.22, lucen los listados de afectación de depósitos. A continuación, obra la Resolución N° 411/2022 (AD ROSA) apelada en estos autos, por la que no se hace lugar a la repetición solicitada.

**V.-** Corresponde analizar si la Resolución N° 411/2022 (AD ROSA), firmada por la responsable Adjunta de la Aduana de Rosario, en cuanto resolvió denegar la devolución de las sumas pretendidas por FUNDEMAP SA en concepto de derechos de exportación (abonados por los PE 18052EC01009637U oficializado el 25 de octubre de

2018, 18052EC01009869E oficializado el 01 de noviembre de 2018, 18052EC01010065H oficializado el 07 de noviembre de 2018, 18052EC01010307G oficializado el 14 de noviembre de 2018, 18052EC01010543X oficializado el 21 de noviembre de 2018, 18052EC01010701E oficializado el 26 de noviembre de 2018, 18052EC01011033D oficializado el 05 de diciembre de 2018, 18052EC01011276M oficializado el 11 de diciembre de 2018 y 18052EC01011623X oficializado el 19 de diciembre de 2018, se ajustan a derecho.

**Que en consecuencia, y basados en las fechas de oficialización de las exportaciones a consumo bajo estudio, corresponde analizar los Permisos de Embarque involucrados, dividiéndolos en dos grupos: aquellos que fueron oficializados con anterioridad al 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (los que se evalúan en los puntos VI a IX y XII del presente resolutorio), y los que fueron presentados con posterioridad a su vigencia -18052EC01011033D oficializado el 05 de diciembre de 2018, 18052EC01011276M oficializado el 11 de diciembre de 2018 y 18052EC01011623X oficializado el 19 de diciembre de 2018- (que se analizan en los puntos X y XI).**

Ello así por cuanto 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.

**VI.-** Que en relación al primer grupo y 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.

**VII.-** Efectuada la aclaración precedente, corresponde analizar si las solicitudes de devolución de los derechos de exportación abonados por la firma "FUNDEMAP SA" en los términos de lo dispuesto en el Decreto N° 793/18 respecto a los P.E. Nros. 18052EC01009637U oficializado el 25 de octubre de 2018, 18052EC01009869E oficializado el 01 de noviembre de 2018, 18052EC01010065H oficializado el 07 de noviembre de 2018, 18052EC01010307G oficializado el 14 de noviembre de 2018, 18052EC01010543X oficializado el 21 de noviembre de 2018, 18052EC01010701E oficializado el 26 de noviembre de 2018, se ajustan a derecho.

Al respecto, y 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"** (las negritas me pertenecen).

**VIII.-** 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.

**IX.-** 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, corresponde 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.

**X.-** 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.

**XI.-** Respecto a los Permisos de Embarque oficializados con posterioridad a la vigencia de la ley 27.467, esto es: 18052EC01011033D oficializado el 05 de diciembre de 2018, 18052EC01011276M oficializado el 11 de diciembre de 2018 y 18052EC01011623X oficializado el 19 de diciembre de 2018, corresponde tener presente que la actora, en todo su escrito de apelación, cuestiona la legitimidad del Dec. 793/18 en tanto y en cuanto no tenía el respaldo de una ley del Congreso de la Nación, que conforme ella misma manifiesta, se produjo con el dictado de la ley 27.467.

Que la sanción de la ley 27.467 se produjo el día 15/11/2018, fue protocolizada por el Poder Ejecutivo Nacional en fecha 3/12/18 (Decreto Nro. 1094/2018) y publicada en el Boletín Oficial con fecha 4/12/18.

Que 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”, se fijó como doctrina legal (art. 151 de la ley 11.683) lo siguiente: *“**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”*** (negritas y subrayado me pertenecen), quedando perfectamente aclarado en dicho texto, la fecha de entrada en vigencia de la norma: **04/12/2018**.

En virtud de ello, y atento que el Permiso de Embarque Nro. 18052EC01011033D oficializado el 05 de diciembre de 2018, 18052EC01011276M oficializado el 11 de diciembre de 2018 y 18052EC01011623X oficializado el 19 de diciembre de 2018, corresponde confirmar el rechazo de la solicitud de devolución de los Derechos de Exportación en ellos pagados, toda vez que los mismos fueron abonados encontrándose vigente la ley 27.467, respecto de la cual no se ha realizado cuestionamiento alguno.

**XII.-** En relación a las costas, y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica –parcialmente: puntos VI a IX del presente- al caso, es de fecha anterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas a la parte actora. (art. 1163 del C.A.).

En idéntico sentido, corresponde imponer las costas a la actora en relación con los PE Nros. 18052EC01011033D, 18052EC01011276M, y 18052EC01011623X conforme los fundamentos expuestos en el punto XI precedente y lo dispuesto en el art. 1163 del Código aduanero.

**En virtud de los fundamentos expuestos, VOTO por:**

Confirmar la **Resolución 411/2022 (AD ROSA)**, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma **"FUNDEMAP S.A."** con costas a la parte actora. (Cfme. Art. 1163 CA).

**El Dr. Juan Manuel Soria dijo:**

**I.-** ***Fondo de la cuestión*****:**

**I.1.** 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 en Pesos que corresponda, con más sus intereses, correspondientes a las destinaciones de exportación PE 18052EC01009637U (of. 25.10.18), 18052EC01009869E (of. 01.11.18), 18052EC01010065H (of. 07.11.18), 18052EC01010307G (of. 14.11.18), 18052EC01010543X (of. 21.11.18) y 18052EC01010701E (of. 26.11.18), todo con costas a la Aduana.

**I.2.** En relación a los PE 18052EC01011033D (of. **05.12.18**), 18052EC01011276M (of. **11.12.18**) y 18052EC01011623X (of. **19.12.18**) la repetición debe ser rechazada y confirmada la resolución apelada conforme los dos fundamentos que se exponen a continuación: **(i)** Pese a la identidad de cuestiones existente entre las planteadas en este litigio y las debatidas en el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN del 26.04.22 (causa EX-2020-24600163--APN-SGASAD#TFN "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación") lo cierto es que la doctrina sentada por el artículo 3 del plenario dispone: *ARTICULO 3º.- **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**"* (el destacado es propio). En consecuencia, tratándose la destinación de exportación de autos de una registrada el **11.12.18** -fuera del período que transcurre entre 04.09.18 y el 04.12.18- no resulta aplicable la doctrina del art. 3 plenario, conforme sus propios términos; **(ii)** Por demás, no resulta casual el límite temporal dispuesto por la doctrina del plenario dado que, efectivamente, al entrar en vigencia la ley 27.467 el 04.12.18, *en lo que importa a esta causa*,

desapareció la cuestión de la validez constitucional del decreto 793/18 planteada por la actora, conforme el precedente de la Corte "Camaronera Patagónica" que invoca. En efecto, desde el **04.12.18** el decreto 793/18 -conforme incluso, implícitamente, con el art. 3 del plenario que señala a esa fecha como la de entrada en vigencia la ley 27.467- goza de plena validez constitucional por su ratificación por el Congreso, en los términos de la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera") siendo improcedente que se intente con tal fundamento invalidar su aplicación a una exportación, como las de los PE referidos, oficializadas respectivamente los días **05.12.18**, **11.12.18** y **19.12.18**. Así se fundamentó en el precedente de esta sala del 29.10.21 "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A." (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN, ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf) cuya parte pertinente sobre tal cuestión transcribo -ver Capitulo XIII.3. punto **(viii)** de la sentencia-:

*El decreto 793/18 (BO: 04.09.18) fue específicamente ratificado por el art. 82 de la ley de presupuesto 27.467 (BO: 04.12.18). Tal ratificación legislativa otorga vigencia y validez constitucional a las alícuotas del decreto 793/18 solamente desde el 04.12.18, conforme la interpretación constitucional que debe hacerse de los términos ("mantener") del art. 82 de la ley 27.467.(…) la norma (…) expresa una voluntad específica del Congreso de que el decreto 793/18 goce de vigencia inmediata, con independencia de las normas generales de vigencia de las leyes nacionales (art. 5 del Código Civil). En tal sentido, debe considerarse al art. 82 como una norma especial de entrada de vigencia inmediata -desde el 04.12.18- de las alícuotas y demás previsiones del decreto 793/18, con efectos hacia el futuro (Fallos: 321:366; 323:1566; 325:1418 y 2509).*

*El art. 82 de la ley 27.467 cristaliza, desde el 04.12.18, una voluntad legislativa, clara y explícita, que puede ser entendida -más allá de las imperfecciones técnicas de su instrumentación- como un aval de los contenidos de la norma que ratifica: el decreto 793/18. El período de tres meses (04.09.18 al 04.12.18) durante el cual, conforme lo decidido, el decreto 793/18 careció de vigencia y validez constitucional, consagra un criterio que resulta conteste con el estricto seguido en esta materia por la jurisprudencia de la Corte Suprema, corolario del fundamental principio constitucional de legalidad en materia tributaria. (ver Fallos: 321:347; 325:2394, en especial el voto del juez Petracchi, y disidencia de los jueces Argibay y Petracchi in re "Camaronera", considerandos 19 y 20). Así lo estableció el Alto Tribunal, por ejemplo, en los precedentes (ver supra considerando **VIII)**: **(i)** "ZOFRACOR S.A. c/ESTADO NACIONAL s/AMPARO" (Fallos 325:2394) en el que se determinó la nulidad constitucional del DNU 285/1999 (BO: 30.03.99) por el periodo de nueve meses transcurrido entre abril de 1999 y enero del año 2000, en que el mentado DNU fue específicamente ratificado por el art. 86 de la ley de presupuesto 25.237 (B0:10.01.00) para el año 2000; **(ii)** "KUPCHIK, LUISA SPAK DE Y KUPCHIK, ALBERTO MARIO C/ B.C.R.A. Y ESTADO NACIONAL (M.E.) SNARIOS" (Fallos: 321 :366) en el que se determinó la nulidad constitucional del DNU 580/89 (BO: 22.08.89) por el período de casi cuatro meses transcurrido entre agosto de 1989 y diciembre del mismo año, en el que el DNU fue específicamente ratificado por la ley 23.757 (BO: 18.12.1989); **(iii)** el invocado por la actora, "CAMARONERA PATAGÓNICA S.A. C/ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTROS S/AMPARO" (Fallos: 337:388), en el que se determinó la nulidad constitucional de la Resolución (MEI) 11/2002 (BO: 05.03.02) por el período de poco más de seis meses transcurrido entre marzo del año 2002 y agosto del mismo año, en que la resolución fue genéricamente ratificada por el artículo 3 de la ley 25.645 (BO:09.09.02).*

*(…)*

*Las alícuotas del decreto 793/18 gozan, conjuntamente, de vigencia y validez legal desde el 04.12.18 con el dictado y la publicación en el Boletín Oficial de la ley 27.467; (…)*

En conclusión, no siendo aplicable el plenario, conforme sus propios términos (art. 3) a las operaciones de exportación de los PE 18052EC01011033D (of. **05.12.18**), 18052EC01011276M (of. **11.12.18**) y 18052EC01011623X (of. **19.12.18**) y que no existen mayores dudas -incluso bajo la doctrina implícita del art. 3 del plenario- de que, desde el **04.12.18**, el decreto 793/18 goza de plena validez constitucional por su ratificación por el art. 82 de la ley 27.467 y bajo la jurisprudencia de la Corte de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"), corresponde: **(i)** rechazar los argumentos sobre su invalidez planteados por la actora, por inaplicables al PE de autos; **(ii)** ratificar la resolución apelada y **(iii)** rechazar el reclamo de repetición.

**III.- *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* -pariente cercano 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). Ello se aplica respecto de todos los PE involucrados en autos, con independencia de su fecha de oficialización, atento podría controvertirse desde que día alcanzó validez constitucional el decreto 793/18 por la ratificación del art. 82 de la ley 27.467.

**III.-** Por lo expuesto, voto por:

Confirmar la **Resolución 411/2022 (AD ROSA) -SIGEA 19144-8119-2019-** en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma **“FUNDEMAP S.A.”**, con 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 la Resolución 411/2022 (AD ROSA) -SIGEA 19144-8119-2019- en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma “FUNDEMAP S.A.”, con 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: 2023.06.15 11:13:06 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.16 12:43:58 -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: 2023.06.16 14:22:28 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.16 14:22:29 -03:00