República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-36741936-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA SALA "E". TRADING SUR S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", Expte. N° 35.400-A.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria y Miguel N. Licht -Vocal Subrogante de la Vocalía 14ª Nominación-, con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: **"TRADING SUR S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación", Expte. N° 35.400-A.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se presenta, por apoderado, la firma TRADING SUR S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución nro. 519/14 (AD CAMP), dictada en el expediente 12542-3114-2008, en cuanto rechazó el recurso de impugnación interpuesto por la actora, confirmando el cargo FE 7/2008, por la suma de u$s 4.919,02 en concepto de derechos de exportación más intereses. Efectúa un relato respecto de lo actuado en sede administrativa. Manifiesta que no se encuentra en duda que la mercadería que exportó era orgánica (conforme certificados LETIS S.A. y ARGENCERT obrantes en las act. adm.) y que efectivamente abonó el 5% de los derechos de exportación que le correspondían (u$s 1.821,86). Se agravia en cuanto el servicio aduanero pretende que el decreto 509/07 haya derogado tácitamente a la resolución 160/02, en tanto bajo el prisma del Derecho Administrativo resulta innegable que sólo una norma de igual rango y específica particularidad puede derogar a otra, requisito que no fue cumplido por el mencionado decreto, al no hacer ninguna mención respecto de la producción orgánica, sus derechos y sus consecuencias. Entiende que se pretende violar un principio general básico al pretender que una norma general (como el decreto 509/07, que no incluyó a los productos orgánicos) predomine por sobre una específica (como la resolución 160/02). Considera que para que una ley sea derogada de suceder dos condiciones: **a.-** que la nueva ley disponga expresamente su derogación o, **b.-** que la nueva ley sea manifiestamente contraria a la antigua ley, no pudiendo convivir ambas al mismo tiempo, por ser notoriamente contradictorias en sus disposiciones (derogación "tácita"), siendo esta última de interpretación restrictiva. Cita jurisprudencia que

avalaría su postura. Manifiesta que la derogación de una ley no se presume, debiendo entenderse que para que se configure su extinción, la norma posterior debe ser manifiestamente incompatible con la anterior, de suerte tal que resulte imposible aplicar ambas simultáneamente, lo que contradice las resoluciones citadas en el Memorando de 2 de agosto de 2007 emanado de la Dirección de Política Económica Externa, en el cual se afirma que se produce la tácita derogación del derecho de exportación del 5% aplicable sobre los productos orgánicos, debido a que el decreto 509/07 no hace referencia al art. 5° de la resolución 160/02. Afirma que existe una ley especial para la producción orgánica, la 25.127 y que la resolución 160/02 establece un tratamiento "diferencial para los productos que certifiquen su condición de orgánicos", por lo que las alícuotas correspondientes a los derechos de exportación (retenciones) de los productos orgánicos fueron fijadas en el 5%, permaneciendo así actualmente y ninguna norma que no sea específica en el tema puede derogar lo regulado por la legislación dictada especialmente a esos fines. Entiende que al no haberse producido la derogación expresa ni tácita de la resolución 160/02, ella se encontraba vigente al momento de la efectivización de la exportación aquí cuestionada y de la misma manera sucedió con el derecho de exportación del 5% para los productos orgánicos. Se agravia en cuanto la Aduana no modificó el SIM manteniendo la posibilidad de que las empresas que exportaran productos orgánicos paguen el 5%, tal como lo venían haciendo hasta la entrada en vigencia del decreto 509/07, por lo que considera que no debe sus consecuencias ya que pagó en tiempo y forma los derechos de acuerdo a los parámetros que ofrecía el SIM, por lo que se encontraría ante una situación a la que le es aplicable la "teoría de los actos propios". Indica que no hubo dolo ni error por parte de Trading Sur al abonar los derechos de exportación del 5%, sino que fue la aduana quien falló en no adecuar el SIM, el cual no puede serle "achacado" a la firma. Cita doctrina y jurisprudencia. Invoca el efecto liberatorio del pago, en tanto pagó de acuerdo a lo que fijaba el sistema de la aduana, por lo cual la obligación quedó extinguida (cfr. art. 724 C.C.). Por último considera que los productos orgánicos no tienen derechos de exportación específico establecidos por una ley, y que la alícuota determinada por la resolución 160/02 y ratificada por la resolución 184/07 resulta inconstitucional por violar el art. 754 del CA, el principio de legalidad fiscal , los arts. 52, 75 inc. 1° y 99 inc. 3° de la Constitución Nacional, citando jurisprudencia al respecto. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, confiere autorizaciones y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que se presenta el Fisco nacional y contesta el traslado conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones, los hechos, el derecho, la documental y/o copias invocadas por la contraria, que no fueran expresamente reconocidos, o surjan de las constancias de las actuaciones administrativas. Hace un breve relato de las actuaciones administrativas. Indica que el accionar del servicio aduanero resulta ajustado a la normativa aplicable, al tratarse de operaciones de exportación de productos orgánicos que al momento de efectuarse las mismas debían tributar una alícuota del 18,5% en conceptos de derechos de exportación. Explica que mediante la resolución 160/02, el Ministerio de Economía estableció un arancel diferencial para las mercaderías que certifiquen su condición de productos orgánicos, y que por decreto 509/07, vigente con anterioridad a la oficialización de las operaciones en trato, se incorporó al ordenamiento jurídico nacional la IV enmienda al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercaderías, procediendo a actualizar las Posiciones Arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR. Menciona que el art. 16 del decreto 509/07 determinó fijar los derechos de exportación correspondientes a las posiciones arancelarias que se detallan en su anexo XIV, entre las que encuentra las posiciones arancelarias aquí en cuestión, y que en su art. 17 enumera expresamente cuales son las normas relacionadas que mantienen su vigencia, no encontrándose entre ellas la resolución 160/02. Expresa que con el objeto de evitar eventuales cuestionamientos, la cuestión planteada fue objeto de consulta por parte de la Subdirección General de Técnico Legal Aduanera al Ministerio de Economía (Subsecretaría de Coordinación Económica) mediante Nota nro. 1093/07 (SDG TLA), y que al respecto la Dirección de Política Económica Externa hizo saber que también formuló consultas a la Subsecretaría de Ingresos Públicos y al Servicio Jurídico Permanente, quienes señalaron que luego del dictado del decreto 509/07, por imperio de lo dispuesto en su art. 16,

el tratamiento tributario que resulta exigible a la exportación para consumo de productos orgánicos es el mismo que el asignado a los productos que no revisten tal condición. Señala que no puede perderse de vista la función de reguardo de la renta fiscal y el principio de indisponibilidad del crédito público. Manifiesta que el decreto 509/07 no realizó distinción alguna entre productos orgánicos y no orgánicos al momento de fijar la tasa por lo que no debe distinguirse donde la ley no distingue. Agrega que al momento de registro de la destinación y el pago de los derechos no se encontraba configurada definitivamente una situación jurídica individual a favor de la exportadora, sino solo un derecho en expectativa sujetado al ejercicio de la facultad de revisión del servicio aduanero. Destaca que las normas contenidas en el Código Aduanero se concluye que la actora no tiene un derecho adquirido, en tanto la Aduana "puede" revisar, y por ende hacer cargos suplementarios independientemente de lo que liquide el sistema. Indica que el impuesto nace de la ley y no de lo que liquida un sistema y que el pago para otorgar el pretendido efecto liberatorio debe ser "conforme a la ley" y no "conforme al MARIA". Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme en su totalidad la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 45 se tiene por contestado el traslado conferido por acompañadas las actuaciones administrativas y se abre la causa a prueba, la que se produce a fs. 62/69, 83/90 y 73/77. A fs. 101 se clausura el período probatorio. A fs. 119 se elevan los autos a esta Sala "E" y fs. 120 se ponen para alegar. A fs. 126/127 obra el alegato de la demandada y a fs. 12/135 el de la actora. A fs. 137 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas nro. 12542-3114-2008 se inician a fs. 1/2 con el recurso de impugnación interpuesto por la firma TRADING SUR S.A. contra el Cargo FE 2/08 el que obra agregado a fs. 6/7. A fs. 3/4 luce Informe Técnico de Fiscalización y Valoración de Exportación nro. 232/2008 (SE FVEX). A fs. 5 se remiten las actuaciones a la División Aduana de Campana por Nota nro. 841/2008 (DV FOLP). Se acumula la Actuación nro. 12647-273-2008. A fs. 8/9ref. se agrega nuevamente el Informe Técnico nro. 232/2008 (SE FVEX). A fs. 10 ref. Se agrega el sobre contenedor del PE nro. 07 008 EC01 008282 Y. A fs. 11 ref. luce copia de la Nota nro. 211/08 (DV COSO) por la que se dispone realizar los cargos correspondientes al concepto de derechos de exportación para las destinaciones oficializadas entre el 24/5/07 y 9/9/07 que hayan validado el texto "EXPO-ORGANICOTXT". A fs. 14 obra intimación a la firma exportadora. Se acumula la actuación nro. 12575-30-2009. A fs. 17/29 ref. la recurrente da cumplimiento a la intimación de fs. 14. A fs. 30 se tiene por por deducido el recurso en tiempo y forma y se declara la cuestión de puro derecho. A fs. 34 pasan los actuados a la ASESORÍA LETRADA a efectos de producir el dictamen jurídico, el que obra a fs. 35/36 bajo el nro. 465/14 (AD CAMP). A fs. 37/38 se dicta la Resolución 519/14 (AD CAMP), apelada en la especie. Se acumula la actuación nro. 12574-28-2015. A fs. 45/46 luce acreditación de interposición de recurso ante este Tribunal.

V.- Que corresponde en autos resolver si se ajusta o no a derecho la resolución nro. 519/14 (AD CAMP), en cuanto le exige a la actora el pago de una diferencia en concepto de derechos de exportación, respecto de las mercaderías exportadas a consumo mediante el P.E. nro. 07 008 EC01 008282 Y.

Que la actora sostiene que el SIM liquidó correctamente los derechos de exportación del 5%, al tratarse de mercaderías que por su condición de producto orgánico, se encontraba regulada por la resolución nro. 160/02.

No obstante, la Aduana formuló los cargos en cuestión en razón de que, la entrada en vigencia del decreto 509/07, habría derogado tácitamente la alícuota del 5% de derechos de exportación que se aplicaba a los productos orgánicos en virtud de la resolución nro. 160/02 (ver Informe Técnico nro. 232/2008 (SE FVEX) de fs. 3/4 de las act. adm. y la copia de la Nota nro. 440/07 (DV ARIN) de fs. 65/67 de autos.).

El sistema Informático María liquidó el nivel preferencial de derechos del 5%, el pago efectuado por la actora se

ajustó a sus términos, y el servicio aduanero reclamó la diferencia correspondiente a nivel general fijado por el decreto 509/07.

Al respecto, según explicó la Aduana, la División Arancel Informático dejó sin efecto en el S.I.M. La aplicación de la resolución nro. 160/02, adecuándolo a partir del 10/9/07.

VI.- Que mediante el PE 07 008 EC01 008282 Y, (oficializado el 15/8/07 y DJVE de fecha 14/8/07), la recurrente documentó en sus ítems 1 y 2 la exportación de mercadería clasificada en la PA 1201.00.90.190N, correspondiente a "Las demás A granel, con hasta 15% embolsado (Ley 21.453) Las demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES)* DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS", habiéndose abonado derechos de exportación con una alícuota del 5%.

Que según surge del art. 6 de la Ley 21.453 *"A los fines de la liquidación de los derechos de exportación, reembolsos, reintegros, contribuciones, tasas, servicios y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refieren la presente ley, serán de aplicación los regímenes tributarios, de alícuotas, arancelario y de base imponible (precio, indice, valor FOB, valor FOB mínimo o equivalente) vigentes a la fecha de cierre de cada venta"*.

Que mediante la resolución ME nro. 160/02 se otorgó un tratamiento diferencia para los productos que certifiquen su condición de orgánicos estableciendo, en su art. 5, un derecho de exportación del 5% para los mismos (siempre que presentaran el Certificado de Empresa Certificadora autorizada por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria).

Que la resolución MEP nro. 10/07 (B.O. 12/1/07, con vigencia desde el 13/1/07) fijó un derecho de exportación adicional del 4% para las mercaderías detalladas en su Anexo, en las que incluye las de la PA 1201.00.90, de las que trata la especie.

Que, posteriormente, el decreto nro. 509/07 (B.O. 23/5/07), habiendo entrado en vigencia en fecha 24/5/07, fijó en su art. 16 -en cada caso- un derecho de exportación para determinadas posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, que formaron parte como Anexo XIV del mismo, sin distinción alguna entre productos orgánicos y no orgánicos, entre las que se incluyen las PA documentadas por la actora, para las cuales se previó un derecho de exportación superior al ingresado por la misma.

Que este decreto nro. 509/07, de jerarquía superior a las resoluciones ministeriales, fue declarado válido por Resolución del 22/8/07 del Senado de la Nación y Resolución del 28/11/07 de la Cámara de Diputados de la Nación.

Que, inicialmente, debe señalarse que el decreto nro. 509/07 se encontraba vigente al momento de perfeccionarse la exportación involucrada en la especie – fecha de la DJVE 14/8/07y oficialización del 15/8/07 –.

Que, dicha normativa, prevé expresamente una nueva alícuota de derecho de exportación para ciertas P.A. Taxativamente mencionadas, por lo que puede interpretarse que para tales P.A. Se dejó sin efecto la alícuota anteriormente aplicable, es decir, la prevista por la resolución M.E. Nro. 160/07.

Que, a mayor abundamiento, el decreto 509/07, en su art. 17, estableció expresamente cuáles eran las normas que mantendrían su vigencia, de modo que no puede presumirse la inconsecuencia del legislador en este punto. Sin perjuicio de ello, mantuvo la vigencia de los decretos nros. 310/02 y sus modificatorios, 809/02 y 645/04 así como la resolución del ex Ministerio de Economía y las resoluciones nros. 335, 336, 337 y 532 del año 2004 y

534 y 776 del año 2006 todas del Ministerio de Economía, sin que hiciera mención de la resolución antes citada (art. 17). Por su parte, facultó al Ministerio de Economía y Producción a realizar las aclaraciones, modificaciones y excepciones que correspondiese, en los términos de su competencia (art. 22).

Que posteriormente, la resolución 184/07 (B.O. 20/9/07) dispuso "restablecer" la vigencia del derecho de exportación del 5%, dispuesto en el art. 5 de la resolución 160/02 (arts. 3, 4 y 5). En sus considerandos estableció que "...también se considera procedente modificar nuevamente el nivel de derechos de exportación aplicables a la exportación para consumo de aquellos productos que reunieren las características correspondientes a la condición de orgánicos...".

Asimismo, las resoluciones del M.E. y P. nros. 368 y 369 de 2007 sustituyeron el Anexo XIV del decreto nro. 509/07 para las posiciones arancelarias que enumeró, pero mantuvieron la vigencia de las disposiciones contenidas en los arts. 3, 4 y 5 de la resolución 184/07, destacando la necesidad de *"...preservar el tratamiento arancelario de exportación aplicable a aquellos productos que revisten la condición de orgánicos"*, como los exportados en autos.

En este sentido y de conformidad con la sucesión de normas dictadas, cabe concluir que el citado decreto derogó la mencionada resolución M.E. Nro. 160/02.

IV.- Que en cuanto a las facultades que posee el servicio aduanero para efectuar el cargo suplementario formulado, aún cuando fue el propio S.I.M. correspondiente al Fisco, el que liquidó el arancel del 5%; tiene su fundamento en los arts. 9 ap. 2 inc. d) del decreto 618/97 y 23 inc. d) del C.A. Al respecto, la Sala II de la C.N.A.C.A.F., en un caso idéntico al de autos señaló que *"...en modo alguno conlleva a la afectación de la seguridad jurídica en el efecto liberatorio del pago, inaplicable en la especie (en similar sentido esta Sala -en su integración anterior- in re: 'Basso S.A. (TF 24888-A) c/DGA' del 7 de diciembre de 2.010, sentencia confirmada por la C.S.J.N. con fecha 27/08/2013, de conformidad con los fundamentos expuestos en el dictamen del Sr. Procurador Fiscal).*

Es que, el pago de los derechos de exportación efectuados por la exportadora fue inferior al que efectivamente correspondía en tanto no se ajustó a lo dispuesto legalmente (…).

(…) Y, si bien ello se debió a que el S.I.M. no liquidaba los derechos de exportación en forma correcta por cuestiones de carácter operativo y la resolución nro. 184/2007 restableció, con posterioridad a la operación de autos, el nivel preferencial de derechos de exportación para aquellos productos que acreditaran su condición de orgánicos, tal disposición no ha previsto su aplicación retroactiva.

Cabe agregar que si bien de conformidad con lo dispuesto en el art. 793 incs. 1° y 2° del C.A., los cambios de criterios impositivos en materia aduanera -en principio- rigen para el futuro, ello no obsta a las facultades del organismo de revisar documentos cancelados y formular cargos cuando se verifiquen 'errores de cálculos o liquidación', supuesto verificado en la especie (Fallos C.S. 305:283, citado por el Sr. Procurador Fiscal en su dictamen de fecha 18/04/2012 en la causa 'Basso', destacada ut supra)" -conforme autos "Biocardales S.A. (TF 28.134-A) c/DGA", causa nro. 29.198/13, sentencia del 6/2/14, Sala II, C.N.A.C.A.F.-.

Que al respecto, nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado en una causa, que si bien no es idéntica a estos autos, resulta similar a los mismos (citada, asimismo, por nuestra Alzada en la jurisprudencia precedentemente reseñada), caratulada "Basso S.A. c/Dirección General de Aduanas" (expte. TF 24.888-A), de fecha 27/8/13, en la que nustra C.S.J.N., haciendo suyo los fundamentos expuestos por el Dictamen del Procurador General, sostuvo que la devolución de la suma que fue abonada en demasía por beneficios a la exportación, producto del error

sistemáticamente cometido en la liquidación de los reintegros durante el período comprendido entre la sanción de la resolución ME 11/02 y el dictado de la IG 1/04, es legalmente debido, pues no se trata de la modificación de un "criterio interpretativo", opuesto al art. 793, inc. 1 del C.A., sino de la corrección de un error producido por la aplicación directa de una fórmula que omitía contemplar un concepto que debía ser tenido en cuenta.

Que, sobre el particular, no existió un cambio interpretativo, sino que, habiendo entrado en vigencia el decreto nro. 509/07, comenzaron a regir las alícuotas allí establecidas por las posiciones arancelarias detalladas, a pesar de adecuarse tardíamente dicho nivel arancelario en el S.I.M., resultando ajustado a derecho el reclamo aduanero por la diferencia de derechos de exportación vigente al momento de la operación aduanera en cuestión.

Que por lo expuesto corresponde confirmar la Resolución 519/14 (AD CAMP) aquí apelada, con costas (art. 1163 del C.A.).

Que en virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución 519/14 (AD CAMP) recaída en la actuación nro. 12542-3114-2008 y, en consecuencia, el Cargo FE nro. 7/08.

2.- Imponer las costas a la actora.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial y por razones de economía procesal al voto del Dr. Juárez en sus considerandos **I** a **IV**.

V.- ***Decisión del caso*****:** Dicho lo anterior me permito disentir respecto a la solución propiciada por el vocal preopinante. Ello por un doble orden de fundamentos -legales y constitucionales- que se expondrán *infra*.

V.1. Hechos y normas aplicables: Corresponde resolver si se ajusta a derecho la resolución 519/14 (AD CAMP) en cuanto exigió a la actora el pago de una diferencia de derechos de exportación respecto a las mercaderías exportadas mediante el permiso de embarque ("PE") 07008EC01008282Y.

La actora sostiene que el Sistema Informático María ("SIM") liquidó correctamente los derechos de exportación aplicando la alícuota del 5% por tratarse de mercaderías *orgánicas*, conforme la resolución 160/02 (BO: 08.07.02). En oposición la Aduana formuló el cargo con fundamento en que con la entrada en vigencia -el **24.05.07**- del decreto delegado 509/07 se habría *derogado tácitamente la alícuota especial del 5%* de derechos de exportación que se aplicaba a las mercaderías orgánicas que surgía de la referida resolución 160/02 (ver informe técnico 232/08 -SE FVEX- de fs. 2/3 de las act. adm.).

Los hechos de la causa nos muestran que: **(i)** el SIM liquidó a la actora el nivel preferencial de derechos del 5% al momento de la oficialización; **(ii)** que el pago de la actora se ajustó a tales términos y que; **(iii)** el reclamo del servicio aduanero de la diferencia de derechos de exportación, conforme el nivel *general* de alícuotas fijado por el decreto delegado 509/07 fue muy posterior a la oficialización, mediante el cargo apelado en autos. Al respecto, según explicó la Aduana, la División Arancel Informático dejó sin efecto en el SIM la resolución 160/02 recién a partir del **10.09.07** (casi cuatro meses después de la entrada en vigencia del decreto delegado 509/07, que fue el **24.05.07**).

La actora mediante el PE 07008EC01008282Y documentó la exportación de mercadería clasificada en la posición arancelaria ("PA") **1201.00.90.190N**, descripción *Las demás A granel, con hasta el 15% embolsado (Ley 21.453)*

Las demás HABAS (POROTOS, FRIJOLES, FREJOLES) DE SOJA (SOYA), INCLUSO QUEBRANTADAS*, abonando derechos de exportación con la alícuota del 5%. A su vez debe señalarse que el art. 6 de la ley 21.453 dispone, en lo que aquí interesa: *"A los fines de la liquidación de los derechos de exportación (…) y demás tributos que gravaren o beneficiaren la exportación de las mercaderías a que se refieren la presente ley, serán de aplicación los regímenes (…) de alícuotas, arancelario (…) vigentes a la fecha de cierre de cada venta"*. En consecuencia, la fecha que debe considerarse para determinar la alícuota aplicable al PE de autos, siendo exportaciones de la ley 21.453, es la de *cierre de venta,* es decir el **10.08.07**.

Respecto a las normas aplicables, la resolución (ME) 160/02 otorgó, oportunamente, un tratamiento diferencial a las *mercaderías* que certifiquen su condición de orgánicas, estableciendo en su art. 5 la *alícuota especial* de derechos de exportación del 5%. No se encuentra controvertido entre las partes que la mercadería del PE de autos reviste la condición de orgánica en los términos de la norma que se acaba de referir.

Con posterioridad a dicha resolución (que fijó el tratamiento de las mercaderías orgánicas con una alícuota especial de derechos de exportación) de modo general el decreto delegado 509/07 (BO: 23.05.07), cuya *vigencia formal* inicia el 24.05.07 (art. 23), fijó, en su art. art. 16, nuevas alícuotas de derechos de exportación para determinadas *posiciones arancelarias* de la Nomenclatura Común del MERCOSUR, que formaron parte de su Anexo XIV, *sin aludir a mercaderías y sin distinguir entre las orgánicas y no-orgánicas comprendidas en dichas PA* (se transcribe la norma con destacados propios: *Art. 16: Fíjase el derecho de exportación que en cada caso se indica, para las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del MERCOSUR que se consignan en las TRES (3) planillas que, como Anexo XIV del presente decreto, forman parte integrante del mismo*). Entre tales PA estaba la documentada por la actora en autos; para ella el decreto delegado 509/07 habría establecido nuevas alícuotas, superiores a la efectivamente aplicada en el PE de la actora. Sin embargo, en dicho PE, posterior a la vigencia formal del decreto delegado 509/07, el SIM aplicó la alícuota especial del 5% prevista, *previa y especialmente,* para las mercaderías orgánicas (resolución 160/02).

V.2. Subsistencia, frente al dictado del decreto delegado 509/07, del régimen de alícuotas previo y especial para mercadería orgánica: No se encuentra discutido que el decreto delegado 509/07 estuvo *formalmente vigente* (ver *infra* **V.5.** sobre la cuestión constitucional subyacente a esta controversia: Fallos: 337:388 -"Camaronera Patagónica"-) en el momento imponible (fecha de cierre de venta, conf. art. 6 de la ley 21.453) para determinar la alícuota aplicable al PE de autos. En efecto, la vigencia *formal* del decreto 509/07 es del **24.05.07** (art. 23) siendo la fecha de cierre de venta del PE de autos la del **10.08.07**. El decreto delegado 509/07 estableció, pues, nuevas alícuotas de derecho de exportación para las PA que taxativamente surgen de su art. 16; PA que comprenden, indistintamente, mercadería orgánica y no-orgánica como la del PE de autos.

Sin embargo, pese a lo pretendido por la Aduana, tal modificación *general* de alícuotas del decreto delegado 509/07 no implica, automáticamente, que se derogaron *tácitamente* las alícuotas especiales inferiores previas para determinadas mercaderías -orgánicas- que comparten la misma PA con mercaderías sometidas al régimen general de alícuotas, modificado por el decreto delegado. En efecto, la PA involucrada en autos -**1201.00.90.190N**- *comprendía*, previo al dictado del decreto 509/07, dos niveles de alícuotas para las mercaderías que caen dentro de ella: uno *general* y otro *especial* -inferior- para las mercaderías que demostraran su calidad de *orgánicas*, conforme la Resolución 160/02. Dicha PA siguió comprendiendo, dictado el decreto delegado 509/07, ambos regímenes arancelarios, y el nivel arancelario especial no fue derogado por el decreto delegado 509/07. El régimen de alícuotas -*especial* y *previo*- para mercaderías jurídicamente calificadas (orgánicas) de la Resolución 160/02 no podía alterarse en su vigencia por la *modificación* de alícuotas dispuesta, de modo *general* y *posterior*, para la referida PA por el decreto 509/07, que no realizo ninguna clase de calificación en cuanto a alcanzar a ***todas*** las mercaderías de la PA involucrada: *modificó las alícuotas generales previas de dicha PA dejando*

incólumes las especiales previas para mercadería orgánica. El decreto 509/07 tampoco derogó la resolución 160/02. En síntesis, la PA de autos, dictado el decreto delegado 509/07, mantuvo el doble régimen arancelario previo, habiendo modificado el referido decreto solamente las alícuotas del régimen general y no el especial previo destinado a mercaderías orgánicas.

El único modo en que la modificación general de alícuotas para la referida PA del decreto 509/07 hubiera comprendido, conjuntamente, a las mercaderías orgánicas y no-orgánicas se habría dado si el decreto hubiera dispuesto la *modificación* que estableció señalando *expresamente* que alcanzaba a **todas** las mercaderías de la PA (así, por ejemplo, lo hicieron, expresamente, los arts. 1 y 3 del posterior decreto 793/18 que modificaron las alícuotas para **todas** las mercaderías comprendidas en las PA, y no solamente las alícuotas generales de dichas PA). El decreto delegado 509/07 se limitó, de modo genérico, a *fijar* nuevas alícuotas para la PA omitiendo cualquier referencia a la variedad de mercaderías que dicha PA comprenden (e.g. las orgánicas) y que poseía un tratamiento arancelario *diferencial*, *específico* y *previo*, que tampoco derogó. Vale decir que no es posible para el *único* legislador (autor tanto de la resolución 160/02 y el decreto 509/07) derogar *tácitamente* el régimen arancelario especial previo mediante un acto general posterior (el decreto delegado 509/07).

Se repite: el único modo en que puede considerarse operada la derogación mediante un nuevo régimen arancelario general -aplicable a una PA- del régimen arancelario especial previo -aplicable de modo mixto con el general a la misma PA- es que tal voluntad derogatoria sea inequívoca en la nueva norma -aludiendo, por ejemplo, a **todas** las mercaderías comprendidas en la PA, como lo hizo el decreto 793/18 en sus arts. 1 y 3- o, de suyo, que la derogación no sea *tácita*, sino *expresa* del régimen arancelario especial (e.g.: disponiendo, por ejemplo, "se deroga la resolución 160/02"). Sin tal especificidad normativa no puede interpretarse que el art. 16 del decreto 509/07 dispusiera una *derogación tácita* (posición de la Aduana en estos autos) del régimen arancelario especial previo para mercaderías orgánicas. Tal proceder supondría la violación de, al menos, tres principios interpretativos fundamentales cuando estamos ante normas que aparentan no ser conciliables, contradictorias o superpuestas entre sí: **(i)** siempre debe optarse por aquella interpretación que concilie todas las normas vigentes, nunca por la que destruya unas contra otras; **(ii)** sin derogación o modificación expresa -o inequívoca- de parte del legislador permanece vigente la norma especial anterior, referida a materia específica (mercadería orgánica) respecto a la norma general posterior, referida a materia general (descripción de la mercadería de la PA involucradas, comprensiva de la orgánica y no-orgánica); **(iii)** no puede presumirse la inconsecuencia del legislador al interpretarse sistemáticamente el ordenamiento jurídico. Su interpretación sistemática debe realizarse bajo el estándar de que el legislador fue consecuente, armonizando todas las normas vigentes: si no se derogó un régimen especial previo sobre materia específica -de modo expreso o inequívoco- es porque el legislador optó por mantener su vigencia. Debe interpretarse el sistema normativo salvando tal sentido (vigencia de todas las normas que contiene) más cuando tal interpretación resulta perfectamente posible, conforme lo dicho en **(i)**.

En consecuencia, la alícuota *especial* reducida -5%- previa para mercadería *orgánica* (correspondientes al PE de autos) establecida por la resolución 160/02 (BO: 08.07.02) bajo la PA **1201.00.90.190N** (que, además, posee sus alícuotas *generales* más gravosas, para mercadería no orgánica) debe considerarse *subsistente* frente a la entrada en vigencia del decreto delegado 509/07 -el 23.05.07-, no viéndose afectado dicho régimen especial previo por lo dispuesto, de modo general, por el art. 16 del decreto 509/07 respecto de la referida PA.

Todo lo expuesto no se ve alterado por:

a) el hecho de que el decreto delegado 509/07, en su art. 17, señale algunas normas previas a ella que mantendrían vigencia (decretos 310/02 y sus modificatorios 809/02 y 645/04, la resolución 526/02 del ex Ministerio de Economía y las resoluciones 335, 336, 337 y 532 del año 2004 y 534 y 776 del año 2006, todas del

Ministerio de Economía) sin mencionar allí a la resolución 160/02 (BO: 08.07.02). Tal omisión del legislador, por los mismos fundamentos expuestos *supra*, no puede llevarse al extremo de *interpretar* como *tácitamente* derogado lo que no fue *expresamente* derogado. Las pautas interpretativas para tal tipo de situaciones son las de los tres principios antes expuestos a los que pueden sumarse dos más: **(iv)** el *intérprete* no puede sustituir la voluntad del legislador, aduciendo que derogó normas que, positivamente, no derogó y; **(v)** la mención en un artículo de la norma general posterior de algunas normas especiales previas que subsistirían debe considerarse como enunciativa (no taxativa) respetando el antiguo brocárdico *incivile est, nisi tota lege perspecta, una aliqua particula eius proposita judicare vel respondere* (es impropio juzgar o responder con base en un artículo de la ley prescindiendo de su contexto);

b) el hecho de que luego de dictado el decreto 509/07 la resolución 184/07 (BO: 20.09.07) dispusiera "restablecer" la vigencia del derecho de exportación del 5% -dispuesto en el art. 5 de la resolución 160/02- mediante sus arts. 3, 4 y 5. Tales artículos deben considerarse, por todo lo expuesto, *redundantes*, siendo su naturaleza meramente *aclaratoria* (conforme la previsión del art. 22 del propio decreto 509/07) respecto del régimen arancelario especial previo de la resolución 160/02, en el sentido de que nunca fue derogada. Adicionalmente, considerar la literalidad derogatoria de la resolución 184/07 postularía, *además* de la derogación *tácita* de la resolución 160/02, *hacerlo con efecto retroactivo* partiendo -hacia el pasado- desde la vigencia de dicha resolución 184/07 (BO: **20.09.07) y retrotrayéndola hasta el 24.05.07** (vigencia del decreto 509/07). Ello resulta *incompatible con el principio de legalidad tributaria y la imposibilidad de la aplicación retroactiva de modificaciones impositivas (derogación de una alícuota en este caso para sustituirla por otra más alta) en materia de gravámenes* ***instantáneos****, como lo son los derechos de exportación*. De modo que, la única lectura jurídica y constitucionalmente admisible respecto a la resolución 184/07 es la que le asigna carácter *aclaratorio* respecto de la vigencia ininterrumpida de la resolución 160/02 frente al dictado del decreto delegado 509/07 y lo dispuesto por su art. 16.

c) tratándose las sucesivas normas involucradas de disposiciones meramente administrativas cuyo "legislador" es -aun siendo ello una ficción- *uno* (el Poder Ejecutivo) resulta incorrecto pretender zanjar las dificultades interpretativas entre ellas apelando a su diferente jerarquía (decreto delegado 509/07 -*jerarquía superior*- **versus** resoluciones especiales previas -*jerarquía inferior*-). Ello habilitaría un infinito juego de prestidigitación normativa en cabeza del único Poder Ejecutivo -legislador administrativo- para manipular o trastocar arbitrariamente el ordenamiento, aniquilando cualquier atisbo de seguridad y unidad del sistema jurídico. Por el contrario, la labor interpretativa de tales fárragos normativos de la administración debe realizarse, como se expuso, buscando la armonización de las diferentes disposiciones vigentes y evitando soluciones voluntaristas tales como considerar *tácitamente* derogadas algunas -que nunca lo fueron-, máxime cuando establecen un beneficio jurídicamente calificado o generaban un derecho subjetivo a favor de los contribuyentes, conforme una especial situación oportunamente tenida en cuenta por el único legislador.

Como consecuencia de todo lo expuesto considero que siempre mantuvo su vigencia la resolución 160/02 (BO: 08.07.02) con su alícuota reducida especial (5%) para mercadería orgánica, frente a la entrada en vigencia del decreto delegado 509/07 y las nuevas alícuotas -más altas- dispuestas en su art. 16 para la PA comprensiva de la mercadería orgánica del PE de autos. Las exportaciones de dichas mercaderías orgánicas continuaron gobernadas, en cuanto a las alícuotas especiales aplicables, por las normas mencionadas en primer término, no por las del decreto 509/07 aplicables sí a las mercaderías de dicha PA con exclusión de las orgánicas.

Corresponde pues **revocar** la resolución 519/14 (AD CAMP) apelada en autos, dictada en el expediente SIGEA 12542-3114-2008, en cuanto rechazó el recurso de impugnación de la actora contra el cargo FE 7/08, **el que también se revoca. ASÍ LO VOTO**.

V.3. Jurisprudencia de la Sala E: La decisión de la presente causa resulta conteste, *de forma espejada*, con recientes de esta sala que, bajo fundamentos análogos, pero bajo circunstancias de hecho y derecho distintas, resultaron favorables a la Aduana. En efectos, en ellos se verificó la situación jurídicamente inversa a la del *sublite* en cuanto a la variación de alícuotas especiales de derechos de exportación respecto a mercadería orgánica, resolviéndose en tales casos -de modo inverso al presente- por la *insubsistencia del régimen de alícuotas especial previo frente a una norma general posterior -el decreto 793/18- que, a diferencia del decreto delegado 509/07, de modo inequívoco sí dispuso la modificación de las alícuotas especiales sobre mercadería orgánica.*

A saber, se trata de los casos, entre otros: "MISKA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" - Expediente EX-2021-03321813- -APNSGASAD#TFN, sentencia del 12.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-03321813-APN -SGASADTFN-12-08-2022.pdf); "SOYAPAMPA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS si RECURSO DE APELACIÓN" EX-2021-58605629- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 12.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-58605629-APN -SGASADTFN-12-08-2022.pdf); "AGRONEGOCIOS JEWELL SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" EX-2021-42088315- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 23.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-42088315-APN -SGASADTFN-23-08-2022.pdf); "EDCO GRAINS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" - Expediente EX2021-38361426-APN-SGASAD#TFN, sentencia del 25.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-38361426-APN -SGASADTFN-25-08-2022.pdf); "AGRONEGOCIOS JEWELL SA c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" EX-2021-42159166- -APN-SGASAD#TFN, sentencia del 25.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-42159166-APN -SGASADTFN-25-08-2022.pdf); "EDCO GRAINS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" EX-2021-39850038- APN-SGASAD#TFN, sentencia del 25.08.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-39850038-APN -SGASADTFN-25-08-2022.pdf); "SOYAPAMPA S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" - Expediente EX-2021-72308171-APNSGASAD#TFN, sentencia del 13.09.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/03/EX-2021-72308171-APN -SGASADTFN-13-09-2022.pdf) y "EDCO GRAINS S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ RECURSO DE APELACIÓN" - Expediente EX2022-27160523-APN-SGASAD#TFN, sentencia del 28.10.22 (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/12/EX-2022-27160523-APN -SGASADTFN-28-10-2022.pdf), a los que se remite en mérito a la brevedad.

V.4. Efecto liberatorio del pago. Jurisprudencia de la Corte Suprema: Sin perjuicio de que los fundamentos expuestos *supra* (**V.1** a **V.3**) resultan suficientes para revocar la resolución apelada y los cargos, no puede dejar de señalarse la relevancia que tienen, *a fortiori*, los siguientes *hechos* de esta causa: **(i)** el Sistema Informático María ("SIM") liquidó a la actora el nivel preferencial de derechos del 5% al momento de la oficialización del PE, conforme la resolución 160/02; **(ii)** el pago de la actora se ajustó a tales términos y; **(iii)** el reclamo del servicio aduanero de la diferencia de derechos de exportación, conforme el nivel *general* de alícuotas fijado por el decreto 509/07, fue posterior a la oficialización, mediante el cargo apelado en autos. Al respecto, según explicó la Aduana, la División Arancel Informático dejó sin efecto en el SIM la aplicación de la resolución 160/02 recién a partir del **10.09.07** (cuatro meses después de la entrada en vigencia del decreto 509.07, que fue el **24.05.07**).

Siendo ello así, como fundamento autónomo, debe considerarse que fue la propia Aduana la que determinó

originariamente la alícuota aplicable al PE de autos, aplicando la resolución 160/02 y estando ya vigente el decreto delegado 509/07. No resulta admisible que, *a posteriori*, el mismo organismo pretenda volver sobre sus pasos a partir de una nueva interpretación del régimen arancelario aplicable. Tal proceder se encuentra vedado al fisco *incluso cuando su determinación tributaria primigenia hubiera sido errónea enriqueciendo al contribuyente* -no es lo que sucedió en este caso donde la aplicación a las mercaderías orgánicas de las alícuotas del 5% por el SIM fue jurídicamente correcta, conforme se fundamentó supra **V.1 a V.3**-. Así lo ha sentenciado el Alto Tribunal en una coherente línea de precedentes. Ver al respecto Fallos: 209:213, del 31.10.1947 ("ROSA CURIONI DE DEMARCHI c. POVINCIA DE CÓRDOBA") que estableció que la aplicación errónea por el fisco de la alícuota del tributo inmobiliario, inferior a la que legalmente correspondía, en cuanto fue determinada por el propio Fisco y cancelado el tributo por el contribuyente en la cuantía que resultaba de ella, no da derecho a reclamar al contribuyente la diferencia de impuesto consecuencia del propio error o actividad de la administración fiscal. Nótese que en aquel caso (a diferencia del presente, en el que se ha definido que las alícuotas legalmente correctas son las provistas por el SIM al momento del hecho imponible) no había siquiera controversia jurídica de que la alícuota que pretendía aplicar el fisco -más alta- era la legalmente correcta para determinar la contribución, no aquella inferior, erróneamente aplicada por el mismo fisco y sobre la que había pagado el contribuyente el impuesto. La respuesta de la Corte fue, sin embargo, directa y simple: si la administración fiscal aplicó otra alícuota, aún errónea, debe hacerse cargo de su error y nada puede reclamar al contribuyente. *El pago de un gravamen de conformidad con la correspondiente liquidación oficial libera de su obligación al contribuyente, que incorpora así a su patrimonio un derecho adquirido amparado por el art. 17 de la Constitución Nacional; en consecuencia, el Fisco no tiene derecho para cobrarle después suma alguna por dicho concepto, aunque alegue haber incurrido en error al practicarse la liquidación que sirvió de base para la percepción del gravamen.* La sentencia contiene, en sus párrafos 5º a 7º, una prolija reseña de la jurisprudencia del Alto Tribunal en esta materia. Dicha jurisprudencia se mantuvo invariable en el tiempo, siendo además acogida por este tribunal. Cabe al respecto remitir al precedente de la Corte *in re* "ARMANDO VICTORIO GARIBOTTI v. ADUANA DE LA NACIÓN" (Fallos: 284:232), sentencia de fecha 20.11.72, cuyos fundamentos ratificaron el criterio general fijado por la Corte para supuestos legales donde son las oficinas de recaudación de tributos las que los determinan, o las que determinan alguno de sus elementos esenciales: e.g. la alícuota. Tal línea fue ratificada por la Corte en tiempo más reciente *in re* "BERNASCONI" (Recurso de hecho B.216.XXXIV) de fecha de 12.11.98, considerandos 8° y 9° y, de la misma fecha, "GUERRERO DE LOUGE" (Recurso de hecho G.182.XXXIV) que, pese a resolverse en un párrafo que remite a "Bernasconi", posee valor propio por el voto concurrente del Dr. Petracchi en ambos casos, destacable por su prolija reseña de la jurisprudencia de la Corte en la materia (Fallos: 258:208; 259:382; 264:124; 276:151 y 321:2933).

En lo que concierne a este tribunal, debe recordarse la doctrina de esta Sala "E" –con integración diferente a la actual- recaída en la causa "PETROLERA RÍO ALTO SA" de fecha 6.10.04, en la que la Dra. García Vizcaíno señaló que "*si el Estado ha implementado el Sistema Informático María debe garantizar a los contribuyentes su efectividad, sin generarles cargas adicionales por deficiencias del Sistema. Que no se encuentra controvertido que el Sistema Informático María computaba el tipo de cambio comprador y no el vendedor (en el puntual caso de autos se trata del coeficiente) por lo cual en este aspecto la contribuyente pudo considerarse razonablemente liberada de su obligación tributaria, al haber efectuado un ingreso adecuado al Sistema Informático, no pudiendo invocar la aduana el error en este Sistema. En este aspecto, pues, se aplica la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del efecto liberatorio del pago, salvo dolo o culpa grave de la apelante, lo que ni siquiera se ha invocado en la especie"*. El criterio fue reiterado por esta Sala E en la causa "BIOCARDALES c/DGA s/Apelación" (Expte. 28.136-A, sentencia del 24.10.11), siendo confirmado por la Sala IV de la Excma. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "BIOCARDALES c/DGA s/RECURSO" (Expte. 28.564) sentencia de fecha 05.06.18, pronunciamiento que quedó firme al

desestimar la Corte Suprema, el 03.03.22, por inadmisible (art. 280 del CPCCN) el recurso extraordinario interpuesto por la Aduana. En el mismo sentido pueden señalarse los precedentes la Sala IV de la Excma. Cámara confirmando sentencias de este tribunal: "Pan American Energy LLC (Suc Arg) (TF 27.239-A) c/DGA" causa 30.178/11, sentencia del 23.11.12, y "Marcopolo SA (TF 25.128-A) c/DGA" causa 35.222/11, sentencia del 28.03.12), entre muchos otros.

V.5. La jurisprudencia de Fallos: 337:388 "Camaronera Patagónica", la habilitación del Congreso al Poder Ejecutiva para el dictado del decreto delegado 509/07 y el régimen de aprobación de legislación delegada de la ley 26.122

Sin perjuicio de que los fundamentos expuestos *supra* (**V.1** a **V.3**) resultan suficientes para revocar la resolución apelada y el cargo, no puede dejar de señalarse la relevancia que tiene en autos, *a fortiori*, la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), sentencia del 15.04.14. Esta cuestión merece señalarse pese a no haber sido debatida en autos por las partes.

Aun considerando correcta -*como hipótesis y al solo efecto de la fundamentación*- la tesis de la Aduana de que debía aplicarse al PE de autos la alícuota más alta emergente del art. 16 del decreto delegado 509/07 -cuya vigencia *formal* iniciaría el **24.05.07**-, las normas delegantes de facultades que el PE invoca en dicho decreto (art. 99 incs. 1 y 2 del art. 99 de la Constitución, arts. 11 apartado 2 y 12 del CA y el art. 6 de la ley 25.561) y que lo habrían habilitado a *aumentar* las alícuotas para las exportaciones de mercaderías orgánicas son normas que, *prima facie*, no superarían el *test* del art. 76 de la Constitución -materia delegable, clara política legislativa, con plazo para su ejercicio-.

Así, el decreto 509/07 no se habría dictado con base en una delegación constitucionalmente válida de facultades legislativas, conforme la jurisprudencia de Fallos: 337:388 ("Camaronera Patagónica"). En consecuencia, las alícuotas incrementadas por el decreto delegado 509/07, conforme las pretende aplicar la Aduana mediante los cargos apelados, padecerían el vicio de nulidad absoluta e insanable que embargaría al referido decreto (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11). Tal vicio de nulidad -absoluta e insanable- del decreto delegado 509/07 pudo purgarse, en los términos del precedente Camaronera (considerando 11), por una intervención ratificatoria del Congreso, que tendría solamente efecto futuro desde la ratificación. El decreto delegado 509/07 fue, efectivamente, sometido a la aprobación parlamentaria de la ley 26.122. Así fue declarado válido por resolución del Senado de la Nación del **22.08.07** y por resolución de la Cámara de Diputados del **28.11.07**.

Bajo el estándar constitucional del considerando 11 del fallo "Camaronera", aplicado al procedimiento de la ley 26.122 y al trámite seguido en el Congreso respecto al decreto delegado 509/07, puede decirse que su ratificación solamente tuvo la virtualidad de purgar el vicio originario de nulidad que padecía -relativa a aumentar las alícuotas de derechos de exportación- recién al completarse la intervención de las dos cámaras del Congreso, adquiriendo validez constitucional y vigencia también desde ese momento. En el caso ello ocurrió el **28.11.07** con la aprobación del decreto 509/07 por la Cámara de Diputados. Bajo el considerando 11 del Fallo "Camaronera" recién desde esa fecha habrían adquirido legalidad constitucional las alícuotas incrementadas de derechos de exportación del decreto 509/07 y ello solamente con efecto futuro, jamás retroactivo.

En consecuencia, bajo tal estándar de ratificación de "Camaronera" (considerando 11) el decreto delegado 509/07 recién habría adquirido rango legal -en cuanto al aumento de las alícuotas de derechos de exportación sobre las PA que dispuso- el **28.11.07**, fecha posterior a la oficialización del PE de autos y a la fecha de cierre de venta -**10.08.07**- que es la que se debe considerar para determinar la alícuota de derechos de exportación aplicable (art. 6

de la ley 21.453). También *posterior* al dictado de la resolución 184/07 (BO: **20.09.07**) considerando, al solo efecto de esta fundamentación, que habría restablecido las alícuotas reducidas de las resoluciones 160/02 y 10/07.

En tales fechas y durante tal período temporal (**entre el 24.05.07** -vigencia formal del decreto delegado 509/07- **y el 28.11.07** -aprobación del decreto delegado 509/07 por la Cámara de Diputados bajo la ley 26.122) las alícuotas incrementadas que pretendió imponer la Aduana en la resolución apelada y los cargos, que surgían del decreto delegado 509/07, debían considerarse como aplicadas con base en una norma nula de nulidad absoluta e insanable, conforme el art. 76 de la Constitución y bajo la jurisprudencia "Camaronera Patagónica" de la Corte (considerandos 9º, 10º y 11). En consecuencia, el reclamo de diferencias de derechos de exportación por la Aduana, con base en las alícuotas del decreto 509/07, devendría constitucionalmente improcedente para tal período.

VI.- ***Imposición de costas*****:** Considero que deben imponerse a la Aduana atento el principio objetivo de la derrota (art. 1163 del CA).

VII.- En virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR**:

1.- Revocar la Resolución 519/14 (AD CAMP) dictada en el expediente SIGEA 12542-3114-2008 y por ende el cargo FE 7/08.

2.- Imponer las costas a la Aduana.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Por los fundamentos expuestos en la causa caratulada "Bio Grains SA c/DGA s/recurso de apelación" Expte. Nro. 34.304-A (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/09/EXPTE-N%C2%B034.304_-A.pdf), adhiero al Voto del Dr. Juárez.

De conformidad con el acuerdo que antecede por mayoría SE RESUELVE:

1.- Confirmar la Resolución 519/14 (AD CAMP) recaída en la actuación nro. 12542-3114-2008 y, en consecuencia, el Cargo FE nro. 7/08.

2.- Imponer las costas a la actora.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.10 17:11:19 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 09:46:11 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 12:43:06 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.11 12:43:08 -03:00