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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-68688906-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 1 de Julio de 2024

Referencia: Sentencia: "LDC Argentina S.A c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte Nro 39.325-A.

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Miguel N. Licht (Vocal subrogante), Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **"LDC Argentina S.A c/Dirección General de Aduanas s/recurso de apelación" Expte Nro 39.325-A.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- A fs. 69/79vta. la actora, por apoderado, interpone recurso de apelación contra las RESOL-2018-51-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-50-E-AFIP-SDGOAI ambas de fecha 3 de julio de 2018 y RESOL-2018-45-E-AFIP-SDGOAI de fecha 22 de junio de 2018, todas ellas dictadas por el Subdirector General de Operaciones Aduaneras del Interior, mediante las cuales se denegaron los pedidos de repetición de los importes abonados en concepto de derechos de exportación en relación a las exportaciones documentadas por los PE Nros. 08 003 EC01 005038 G, 08 003 EC01 007234 G y 08 003 EC01 000601 U. Manifiesta que en las operaciones se aplicó una alícuota de 28% y 28,3% conforme las Resoluciones Nros. 10/07, 369/07, 125/08, 64/08, 182/08 del Ministerio de Economía y Producción y Resolución Conjunta 26 y 28/2008 del Ministerio de Producción y Finanzas Públicas y sus modificatorias. Plantea la inconstitucionalidad de las mencionas resoluciones que elevaron las alícuotas de los derechos de exportación por encima del 20% violando el principio de legalidad en materia tributaria. Hace referencia a las conclusiones a las que arribó la Corte en el caso "Camaronera Patagónica", expresando que es directamente aplicable al caso de autos. Cita abundante doctrina y Jurisprudencia. Ofrece prueba y solicita que oportunamente se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y se revoquen las resoluciones apeladas.

II.- A fs. 94/103 la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Niega todos y cada uno de los hechos y afirmaciones esgrimidos por la contraria que no sean de su expreso reconocimiento. En primer lugar solicita la aplicación del criterio del fallo dictado por la C.S.J.N en los autos "Whirpool Puntana S.A" (TFN 21.671-A) c/DGA. Refiere a la limitación de este Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad solicitada y al respecto indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 C.A. Cita numerosa Jurisprudencia de Corte y Cámara. Ofrece prueba y pide que se rechace la apelación intentada, confirmándose con costas, la resolución aduanera.

III.- A fs. 121 se elevan los autos a la Sala “E” y a fs. 124 se pasan a sentencia.

IV.- La actuación administrativa Nro. 17652-6-2016 se inicia el 23/12/2013 con la solicitud de devolución de repetición de tributos interpuesta por la firma “LDC Argentina en relación a la destinación Nro. 08 003 EC01 005038 G. A fs. 23 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición y se ordena certificar el ingreso de los fondos que se intenta repetir. A fs. 33 obra la carpeta de la Exportación a Consumo Nro. 08 003 EC01 005038G registrada ante la Aduana de Bahía Blanca el 18 de julio de 2008. A fs. 40/49 se emite el Dictamen Nro. 106/2017 (DV RJU3) y a fs. 51/52 se dicta la RESOL-2018-51-E-AFIP-SDGOAI que en la causa se apela.

La actuación administrativa Nro. 17652-12-2016 se inicia el 23/12/2013 con la solicitud de devolución de repetición de tributos interpuesta por la firma “LDC Argentina en relación a la destinación Nro. 08 003 EC01 007234 G. A fs. 23 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición y se ordena certificar el ingreso de los fondos que se intenta repetir. A fs. 33 obra la carpeta de la Exportación a Consumo Nro. 08 003 EC01 005038G registrada ante la Aduana de Bahía Blanca el 4 de diciembre de 2008. A fs. 40/49vta. se emite el Dictamen Nro. 105/2017 (DV RJU3) y a fs. 51/53 se dicta la RESOL-2018-50-E-AFIP-SDGOAI que en la causa se apela.

La actuación administrativa Nro. 17652-13-2016 se inicia el 23/12/2013 con la solicitud de devolución de repetición de tributos interpuesta por la firma “LDC Argentina en relación a la destinación Nro. 08 003 EC01 000601 U. A fs. 25 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición y se ordena certificar el ingreso de los fondos que se intenta repetir. A fs. 35 obra la carpeta de la Exportación a Consumo Nro. 08 003 EC01 000601 U registrada ante la Aduana de Bahía Blanca el 25 de enero de 2008. A fs. 42/51vta. se emite el Dictamen Nro. 104/2017 (DV RJU3) y a fs. 55/57 se dicta la RESOL-2018-45-E-AFIP-SDGOAI que en la causa se apela.

V.- Sobre la base de lo expuesto, estimo que las cuestiones planteadas son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa **"Petroquimica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelacion" (EX-2020-24600163- -APNSGASAD#TFN)**, en el cual por mayoría, los Vocales ACORDARON fijar la siguiente doctrina legal:

ARTICULO 1º.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por la recurrente.

ARTICULO 2º.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

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.

VI.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a las operaciones de exportación Nros. 08 003 EC01 005038 G, 08 003 EC01 007234 G y 08 003 EC01 000601 U.

VII.- Que las costas deben imponerse por su orden en atención a la complejidad de la cuestión en trato.

En virtud de todo lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar las RESOL-2018-51-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-50-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-45-E-AFIP-SDGOAI dictadas en las Actuaciones Nros. 17652-6-2016, 17652-12-2016 y 17652-13-2016.

2) Costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que me remito al relato de los hechos expuestos en los Considerandos I al IV del Voto del Dr. Miguel Nathan Licht.

II.- Corresponde resolver en autos si las resoluciones apeladas **RESOL-2018-51-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-50-E-AFIP-SDGOAI** y **RESOL-2018-45-E-AFIP-SDGOAI** en cuanto denegaron la devolución de las sumas pretendidas por la firma **LDC Argentina S.A**. en concepto de diferencia de derechos de exportación abonados con relación a los **PE 08 003 EC01 005038 G, 08 003 EC01 007234 G** y **08 003 EC01 000601 U**, se ajustan a derecho.

Mediante dichos PE la actora documentó las exportaciones de mercaderías ubicadas en la PA 1001.90.90.110B –TRIGO-PAN- A GRANEL- abonando los derechos de exportación establecidos por el decreto 509/2007 (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto, publicado en el Boletín Oficial el 23.05.07 y declarado válido por ambas cámaras del Congreso el 28/11/2007, en el que está incluida la PA 1001.90.90.) y las resoluciones del ME 10/07, 367/07, 125/08, 64/08, 182/08 26/08, 28/08 que modificaron para esa PA, una alícuota del 28% y 28,3%.

La actora cuestiona la validez de toda la normativa dictada con posterioridad a la resolución ME 35/02, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14. En esta línea, manifiesta que la única normativa que tuvo refrenda legislativa -y sería por ende constitucional- fue la mencionada resolución ME 35/02 (BO: 08.04.02), la cual según refiere estableció una alícuota del 20% para la PA objeto de autos.

III.- Atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, corresponde en este punto 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° 509/07, ni tampoco resulta aplicable –ver fundamentos en el punto XI "infra"- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente.

IV.- Aclarado ello, y avanzando en la cuestión de fondo planteada en autos, corresponde señalar, *en primer lugar*, que con posterioridad a la resolución ME 35/02 se dictó la resolución MEyP 10/07 (BO: 12.01.07), que estableció para la PA de autos un derecho de exportación adicional del 4%, llevando la alícuota al 24%. Posteriormente, mediante el decreto 509/07 (BO: 23.05.07) se mantuvo, para la PA de autos, el derecho de exportación adicional creado por la mencionada resolución MEyP 10/07, fijándose en consecuencia una alícuota de derechos de exportación del 24% (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto).

El 10 de noviembre de 2007 entraron en vigencia las Resoluciones 368/2007 y 369/2007 del Ministerio de Economía y Producción, que sustituyeron el Anexo XIV del decreto 509/07 antes mencionado, y en

consecuencia, elevaron la alícuota de derechos de exportación para la mercadería objeto de estos obrados. Con posterioridad a las Resoluciones 368/09 y 369/07, se dictó la resolución del Ministerio de Economía N° 125/08, que fijó un esquema de derechos de exportación móviles.

El 30 de mayo de 2008 el Ministerio de Economía y producción dictó la resolución 64/2008, que fijó una alícuota de derecho de exportación para cada Valor FOB de la mercadería a exportar.

Por su parte, el 21 de julio de 2008 entró en vigencia la Resolución 182/2008 del Ministerio de Economía y Producción, por medio de la cual se derogó la Resolución 64/08 antes mencionada y se fijó la alícuota de derechos de exportación en 28%.

Finalmente, el 22 de diciembre de 2008 se dictó la resolución conjunta N° 26 y 28 del Ministerio de la Producción y del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, por medio de la cual se fijó la alícuota del derecho de exportación aplicable al trigo en el 23%.

V.- Que en segundo lugar, corresponde señalar que el Decreto 509/07 se dictó en ejercicio de las facultades conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por los incisos 1 y 2 del Artículo 99 de la CONSTITUCION NACIONAL, por los Artículos 11, apartado 2 y 12 de la Ley Nº 22.415 (Código Aduanero) y por el art. 6º de la Ley de Emergencia Nº 25.561 con sus prórrogas –leyes 25.972 (BO: 17.12.04); 26.077 (BO: 10.01.06); 26.204 (BO: 20.12.06); 26.339 (BO: 04.01.08); 26.456 (B0: 16.12.08); 26.563 (B0: 22.12.09); 26.729(B0: 28.12.11); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15)- y en las leyes 26.217 (BO: 16.01.07) y 26.732 (BO: 28.12.11), la Ley de Ministerios (texto ordenado por Decreto Nº 438/92) y sus modificaciones, el Artículo 2º inciso d), apartado 5) del Decreto Nº 101 de fecha 16 de enero de 1985 y el Artículo 2º del Decreto Nº 645 de fecha 26 de mayo de 2004, plexo normativo y demás leyes que fueron prorrogándose en la emergencia económica hasta el mes de enero del año 2017, con un intervalo que duró hasta el dictado del decreto 793/18 el 4 de septiembre de 2018, ratificado por ley 27.467 del Congreso de La Nación con vigencia hasta finales del año 2020.

La ley 25.561 (BO: 07.01.02) fue prorrogada en su vigencia hasta el 31.12.17 mediante las leyes 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (BO: 22.12.2009); 26.729 (BO: 28.12.2011); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15). En consecuencia, al momento del dictado del decreto 509/07 las condiciones de emergencia determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación.

En tal sentido, durante un periodo de 15 años desde su creación y mediante sus sucesivas prórrogas existió una indubitable y clara voluntad del Congreso de gravar con derechos de exportación a las operaciones de este tipo.

Del mismo modo, el Congreso de la Nación, tanto en la ley 26.217 como en la 26.732, además de crear y prorrogar por cinco años el impuesto a la exportación que había creado, delegó en el PEN -por cada una de esas leyes- las facultades para establecer las alícuotas correspondientes (art. 6 de la ley 25.561 y art. 1 de las leyes mencionadas), así como ratificó y ordenó expresa y nominalmente la continuación en vigencia de las normas delegadas dictadas previamente por el PEN que fijaban las alícuotas de los derechos (art. 2 de ambas leyes, 26.217 y 26.732) en base precisamente a las normas delegantes mencionadas en primer término (arts. 6 de la ley 25.5.61 y arts. 1 de las leyes 26.217 y 26.732).

Las regulaciones legales del Congreso enunciadas en el párrafo anterior, especiales y específicas, se dispusieron además sin perjuicio del régimen general de delegación legislativa de la ley constitucional 26.122 (sancionada por el Congreso conforme la manda del art. 99 inc. 3 cuarto párrafo de la Constitución), vigente desde el 28.07.06 para todas las normas delegadas dictadas por el PEN -es decir previo al dictado del decreto 509/07 impugnado en

autos- y cuyos fundamentales arts. 17 y 24 establecen la vigencia de las normas delegadas dictadas por el PEN desde su entrada en vigencia y hasta su ratificación o derogación por parte del Congreso. En caso de ratificación de la norma delegada por el Congreso, tal ratificación tiene efecto retroactivo y aún en el caso de su derogación, los efectos de tal acto derogatorio son prospectivos.

La ley 25.561 (BO: 07.01.02) en cuanto declaró la emergencia cambiaria que motivó la creación por el Congreso del derecho de exportación y la delegación en el Poder Ejecutivo de las facultades legislativas para fijar las alícuotas, fue prorrogada por el Congreso mediante las leyes 25.972 (BO: 17.12.2004); 26.077 (BO: 10.01.2006); 26.204 (BO: 20.12.2006); 26.339 (BO: 04.01.2008); 26.456 (BO: 16.12.2008); 26.563 (BO: 22.12.2009); 26.729 (BO: 28.12.2011); 26.896 (BO: 22.10.13) y 27.200 (BO: 04.11.15) que extendió su vigencia hasta el 31.12.17. En consecuencia, al momento del dictado del decreto 509/07 las condiciones de emergencia cambiaria determinadas por la ley 25.561 no habían variado para el Congreso de la Nación, extendiéndose hasta el año 2017.

VI.- Que la exportación a consumo de este tipo de mercadería (clasificable en la PA 1001.90.90.110B), se encuentra gobernada por la ley 21.453, con lo cual, su tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es el de la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta, esto es: 20.11.07, 19.06.08 y 19.11.08 para los PE de autos, conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley. La alícuota aplicada automáticamente por el SIM fue, para tales fechas, la del 28% y 28.3% respectivamente, conforme el decreto 509/07 que contó con el posterior aval del Congreso y las resoluciones del ME que modificaron los derechos de exportación de determinadas mercaderías, Todo ello con posterioridad a las Resoluciones 11/02 y 35/02.

VII.- Que en relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada **“Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”**, en donde por mayoría se acordó lo siguiente: “*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero*.”.

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 en forma conjunta 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 509/07, 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 509/07, las resoluciones del ME 10/07, 367/07, 125/08, 64/08, 182/08 26/08, 28/08 son nulas de nulidad absoluta e insanable y que recién pudieron recobrar virtualidad con el dictado de la ley que las valide, 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 precisa-mente 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 tener presente que la aprobación expresa realizada por el Congreso de la Nación mediante ambas cámaras desde el 28.11.07 del decreto 509/07 resulta suficiente para convalidar su validez, y a posteriori, nada se ha cuestionado.

En definitiva, se ha cumplido 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.

X.- Que además de lo expuesto precedentemente, corresponde tener presente que las cuestiones planteadas en el presente caso, son análogas a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo Plenario comentado "*ut supra*", donde se aplicó la siguiente doctrina con fecha 26/04/2022, mediante 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°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*.

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad del Decreto N° 509/07 planteada por la parte recurrente y las Resoluciones del Ministerio de Economía.

XI.- 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 de las alícuotas establecidas por el Poder Ejecutivo, así como los parámetros utilizados para cuantificarlas, estableciendo asimismo, sus topes máximos.

XII.- Por todo lo expuesto, resulta indubitable que el Decreto 509/07, dictado por el Poder Ejecutivo Nacional en el ejercicio de las facultades, ha gozado de una clara convalidación por parte del Congreso de la Nación, y en consecuencia, los derechos de exportación en ella fijados, conjuntamente con las resoluciones del ME que el congreso convalidó con la prórroga de la emergencia pública cfme. la ley 26.456 (BO: 16.12.08) resultan legítimamente exigibles y correctamente abonados al momento de documentarse las exportaciones a consumo **08 003 EC01 005038 G, 08 003 EC01 007234 G y 08 003 EC01 000601 U**, correspondiendo, en consecuencia, confirmar las Resoluciones **RESOL-2018-51-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-50-E-AFIP-SDGOAI y RESOL-2018-45-E-AFIP-SDGOAI** en cuanto deniegan la acción de repetición interpuesta por la actora.

XIII.- En relación a las costas, y atento la forma en que se resuelve, considero que las mismas deben ser impuestas a la actora vencida en conformidad a lo dispuesto en el art. 1163 del C.A..

Por los fundamentos expuestos, **VOTO POR**:

Confirmar las Resoluciones RESOL-2018-51-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-50-E-AFIP-SDGOAI y RESOL-2018-45-E-AFIP-SDGOAI, con costas (art. 1163 del C.A.).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al relato expuesto por el Dr. Miguel Nathan Licht en sus considerandos **I** a **IV**, continuando el considerando **V** conforme lo siguiente:

V.- Corresponde resolver en autos si las resoluciones apeladas -45/18, 50/18 y 51/18-, en cuanto rechazan las solicitudes de devolución de derechos de exportación interpuestas por la firma LDC ARGENTINA S.A., se ajustan a derecho.

La actora solicita la devolución de la suma de $1.985.956,91, que según refiere habría abonado en demasía con relación a los permisos de embarque (PE) 08003EC01005038G, 08003EC01007234G y 08003EC01000601U. Mediante tales PE documentó la exportación de mercadería ubicada en la PA 1001.90.90.110B –A granel, con hasta 15% de embolsado (Ley 21.453) Trigo Pan, excepto el de baja proteína (contenido proteico inferior a 10,5%, calculado sobre una base de 13,5% de humedad) Los demás – Los demás: TRIGO Y MORC AJO (TRANQUILLÓN)-. Respecto del PE 08003EC01000601U, la actora abonó los derechos de exportación establecidos por la resolución la resolución 369/07 (BO: 09.11.07), que fijó, para esa PA, una alícuota del 28%. Respecto del PE 08003EC01005038G, abonó los derechos de exportación establecidos por la resolución (MEyP) 64/08 (BO: 02.06.08) –alícuotas variables-, aplicándosele la alícuota del 28,30%. Por último, respecto del PE 08003EC01007234G, abonó los derechos de exportación establecidos por la resolución 182/08 (BO: 21.07.08), que restableció para la PA de autos la alícuota de derechos de exportación del 28% que había sido establecida por la mencionada resolución 369/07.

De modo liminar, cabe precisar que las exportaciones de autos se encuentran gobernadas por la ley 21.453, con lo cual su tratamiento tributario en cuanto a la alícuota aplicable es el de la alícuota vigente a la fecha de cierre de venta -**20.11.07** y **22.11.07** para el PE 08003EC01000601U; **19.06.08** para el PE 08003EC01005038G**;** y **19.11.08** para el PE 08003EC01007234G (Ver DJVE SIM obrante en cada uno de los sobres contenedores que lucen a fs. 33 de las act. adm. 17652-62016; fs. 33 de las act. adm. 17652-12-2016; y fs. 35 de las act. adm. 17652-13-2016)- conforme el art. 6 primer párrafo de la referida ley. La alícuota aplicada automáticamente por el SIM fue pues, para tales fechas, el **28%** y **28,30%**, de las resoluciones 369/07 (BO: 09.11.07), 64/08 (BO: 02.06.08) y 182/08 (BO: 21.07.08), conforme se detalló *supra*.

La actora cuestiona la validez de todas las resoluciones, por los fundamentos que expone, que remiten al precedente de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14. En esta línea, manifiesta que la única normativa que tuvo refrenda legislativa -y sería por ende constitucional- fue la resolución ME 35/02 (BO: 08.04.02), que según refiere estableció una alícuota del 20% para la PA objeto de autos.

V.1.- Corresponde señalar, *en primer lugar*, que con posterioridad a la resolución ME 35/02 se dictó la resolución MEyP 10/07 (BO: 12.01.07), que estableció para la PA de autos un derecho de exportación adicional del 4%, llevando la alícuota al 24%. Posteriormente, mediante el decreto 509/07 (BO: 23.05.07) se mantuvo, para la PA de autos, el derecho de exportación adicional creado por la mencionada resolución MEyP 10/07, fijándose en consecuencia una alícuota de derechos de exportación del 24% (Ver art. 16 y Anexo XIV del referido decreto). Luego se dictó la resolución 369/07 (BO: 09.11.07), que estableció para la PA de autos una alícuota de derechos de exportación del 28%. Posteriormente, se pretendió implementar las llamadas alícuotas móviles –mediante el dictado de la resolución (MEyP) 125/08 (BO: 12.03.08)-, y luego variables –mediante el dictado de la resolución (MEyP) 64/08 (BO: 02.06.08)-. Más tarde, se dictó la resolución 182/08 (BO: 21.07.08), mediante la cual se restableció para la PA de autos la alícuota de derechos de exportación del 28% que había sido establecida por la mencionada resolución 369/07.

V.2.- ***La resolución MEyP 10/07 y el decreto 509/07, posteriores a la resolución ME 35/02.***

En *segundo lugar*, es necesario resaltar que tanto al momento del dictado de la resolución MEyP 10/07 como del decreto 509/07 se encontraba ya vigente la ley 26.122 (BO: 28.07.06). Dicha ley tiene por objeto regular el

trámite y la intervención del Congreso respecto de los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa bajo la previsión del art. 76 de la Constitución (art. 1). En lo que interesa el art. 22 establece que las Cámaras se pronunciaran respecto de la aprobación o rechazo de las normas delegadas mediante sendas resoluciones. El sistema constitucional, en su regulación por la ley 26.122, establece un mecanismo de intervención del Congreso —de aprobación o rechazo- a posteriori del dictado de las normas delegadas por parte del PEN. De tal modo, el art. 76 de la Constitución –que establece los requisitos de validez inexcusables que debe revestir la legislación *delegante*- tiene una contrapartida en la regulación constitucional de la *ulterior intervención del mismo Congreso* (art. 99 inc. 3 último párrafo *in fine* mediante la ley que allí se prevé) de control de la legislación delegada dictada por el PEN. El Congreso que previamente delega sus facultades legislativas luego controla su ejercicio por el PEN. Se señala que *nada de lo anterior* exime al PEN de legislar bajo modalidad delegada prescindiendo de las exigencias claras del art. 76 de la Constitución: *ley delegante previa, que contenga las bases de la delegación, con plazo para su ejercicio.*

En *tercer lugar,* no puede dejar de señalarse la relevancia que tiene en autos la jurisprudencia de la Corte Suprema *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388), sentencia del 15.04.14, en cuanto establece el estándar jurisprudencial de ratificación por el Congreso de una norma delegada nula de nulidad absoluta e insanable por inexistencia de norma delegante o, de existir, incumplimiento de los requisitos del art. 76 de la Constitución.

Bajo este marco corresponde analizar a la resolución MEyP 10/07 y al decreto 509/07. Específicamente, véase que las normas delegantes de facultades que se invocan, tanto para el dictado de la resolución MEyP 10/07 (De modo genérico el CA, el decreto 2275/94 y sus mod. y el decreto 2752/91) como para el dictado del decreto 509/07 (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) que deberían haber habilitado al Poder Ejecutivo Nacional a *aumentar* las alícuotas para las exportaciones de la mercadería objeto de autos, 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, la resolución MEyP 10/07 y el posterior decreto 509/07 no se dictaron 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 dichas normativas, padecerían el vicio de nulidad absoluta e insanable que embargaría a la mencionada resolución y al referido decreto (conf. Camaronera Patagónica, considerandos 9º, 10º y 11). Tal vicio de nulidad -absoluta e insanable- del decreto delegado 509/07 –que mantiene las alícuotas establecidas por la resolución MEyP10/07- pudo purgarse, en los términos del estándar de ratificación del precedente Camaronera (considerando 11) y bajo el procedimiento de la ley 26.122, 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.

V.3.- ***Las resoluciones 369/07, 125/08 -alícuotas móviles-, 64/08 –alícuotas variables- y 182/08, posteriores al decreto 509/07***.

Sobre la validez constitucional del presente *iter* normativo, que se describe también en **V.1.-**, conforme la jurisprudencia de la Corte Suprema en "Camaronera Patagónica", esta Sala E se ha expedido, de modo unánime, en la causa "LDC ARGENTINA S.A. c/Dirección General de Aduanas s/apelación" Expte. 38.204-A (sentencia que puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/04/EXPTE-N%C2%B038.204-_A.pdf), a cuyos fundamentos remito y los cuales se consideran integrando la presente sentencia.

En lo que aquí interesa, tal decisorio ratifica que la resolución (MEyP) 369/07 (BO: 09.11.07) –posterior al decreto 509/07 (BO: 23.05.07)- posee una validez constitucional que se remonta al **16.01.08**, oportunidad en la cual fue inequívocamente ratificada por la ley 26.351, en cuanto tuvo como fin asegurar la recaudación del aumento de alícuotas dispuesto por la mencionada resolución (ver puntos **VI.2., VI.3.** y **VI.4.** del citado fallo).

Dicha vigencia y validez legal de la alícuota del 28% establecida por la resolución MEyP 369/07 fue ininterrumpida, salvo en el periodo en que se implementaron las llamadas alícuotas móviles (resoluciones -MEyP- 125/08 y 64/08, *de reconocido rechazo legislativo*), siendo reestablecidas por la resolución 182/08; esto último como consecuencia del dictado del decreto 1176/08 (BO: 21.07.08), que cristalizó la voluntad del Congreso de rechazar la resolución 125/08 para retornar al régimen de alícuotas previo.

En conclusión, la alícuota del 28% establecida por la resolución 369/07 para la mercadería ubicada en la PA de autos posee validez constitucional y legal desde el **16.01.08** y hasta el **23.12.08,** fecha la última en la cual la resolución conjunta (MEyFP) 26/08 y 28/08 fijó una alícuota del 23%, reduciendo la del 28 %.

Cabe destacar que por los fundamentos expuestos en el referido precedente de esta Sala E "LDC ARGENTINA S.A." Expte. 38.204-A (https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2023/04/EXPTE-N%C2%B038.204 -A.pdf) las resoluciones 369/07 y 182/08, como la alícuota del 28% son constitucionalmente válidas, en tanto cumplieron con el test de constitucionalidad fijado por la Corte Suprema en el precedente "Camaronera Patagónica" del 15.04.14.

V.4.- Aclarado ello, resta determinar si las alícuotas aplicadas por el SIM en cada una de las operaciones de exportación se ajustan a derecho.

Conforme se indicó *supra* en **V.-**, por la operación de exportación documentada mediante el PE 08003EC01000601U, la actora abonó los derechos de exportación a una alícuota del 28% de acuerdo a lo establecido por la resolución 369/07. Tal resolución, como se dijo, adquirió plena validez constitucional y legal recién desde el **16.01.08**, y siendo que las DJVE SIM para dicha destinación poseen fecha de oficialización del **20.11.07** y **22.11.07**, se concluye que la alícuota aplicada por el SIM debía considerarse como aplicada 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), por lo que el reclamo de la actora deviene legítimo respecto de tal operación.

Por la operación de exportación documentada mediante el PE 08003EC01005038G la actora abonó los derechos de exportación a una alícuota del 28,30%, de acuerdo a lo establecido por la resolución 64/08, de alícuotas variables. Conforme se indicó en **V.3.-**, es de público conocimiento el rechazo legislativo que mereciera la implementación de las llamadas alícuotas móviles -125/08- y luego variables -64/08-, siendo que, de acuerdo a lo *supra* señalado, entre el **16.01.08** y el **23.12.08**, la alícuota que gozó de plena validez constitucional y legal fue la

del 28% (resoluciones 369/07 y 182/08). En este caso, toda vez que la DJVE SIM asociada a dicho PE fue oficializada el **19.06.08**, corresponde hacer lugar al reclamo de la actora solo en el monto que exceda de la aplicación de la alícuota al 28%.

Por último, a través de la operación de exportación documentada mediante el PE 08003EC01007234G la actora abonó los derechos de exportación a una alícuota del 28%, de acuerdo a lo establecido por la resolución 182/08. En este caso, la fecha de oficialización de la DJVE SIM fue el **19.11.08**, y de acuerdo al razonamiento volcado en el párrafo precedente tal nivel de alícuotas gozaba de plena validez constitucional y legal, por lo que corresponde rechazar el planteo de la actora.

VI.- ***Costas*****:** En relación a las costas, deben imponerse en el orden causado atento la complejidad de la cuestión debatida y no haberse resuelto la disputa con base en argumentos expuestos por las partes (art. 1163 del CA).

VII.- Por todo lo anterior **VOTO POR:**

1.- Revocar la resolución RESOL-2018-45-E-AFIP-SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas 17652-13-2016, haciendo lugar a la devolución de la suma de $662.088,00, abonada en concepto de derechos de exportación en relación al PE 08003EC01000601U.

2.- Revocar parcialmente la resolución RESOL-2018-51-E-AFIP-SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17652-6-2016, haciendo lugar a la devolución de la suma de $25.142,30, abonada en concepto de derechos de exportación en relación al PE 08003EC01005038G.

3.- Confirmar la resolución RESOL-2018-50-E-AFIP-SDGOAI, dictada en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17652-12-2016.

4.- Imponer las costas por su orden.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

En virtud del acuerdo parcial que antecede, en cuanto por mayoría se resuelve confirmar las RESOL-2018-51-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-50-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-45-E-AFIP-SDGOAI dictadas en las Actuaciones Nros. 17652-6-2016, 17652-12-2016 y 17652-13-2016 que denegaron los pedidos de repetición de los importes abonados en concepto de derechos de exportación en relación a las exportaciones documentadas por los PE Nros. 08 003 EC01 005038 G, 08 003 EC01 007234 G y 08 003 EC01 000601 U, conforme a los votos que anteceden y advirtiendo en cambio que no se ha conformado acuerdo en relación a la imposición de costas, corresponde a continuación, que me expida a efectos de lograr mayoría sobre dicha cuestión.

Que en dicho aspecto adhiero al Voto del Dr. Licht.

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

1) Confirmar las RESOL-2018-51-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-50-E-AFIP-SDGOAI, RESOL-2018-45-E-AFIP-SDGOAI dictadas en las Actuaciones Nros. 17652-6-2016, 17652-12-2016 y 17652-13-2016.

2) Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese a la actora en el CUIT 20-12046867-8 (Manuel María Benites) y a la representación fiscal en el CUIT 20-36727208-3 (Dr. Octavio Krause), oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas a la

Dirección General de Aduanas y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Miguel Nathan Licht (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.07.01 13:31:05 -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: 2024.07.01 15:20:23 -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: 2024.07.01 15:51:34 -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: 2024.07.01 15:51:35 -03:00