República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-17578932-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 18 de Febrero de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX2024-107126211; SADESA S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan M. Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"SADESA S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2024-107126211- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan M. Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2024-107125061-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2024-203-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, recaída en las actuaciones administrativas 12042-729-2023, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de $378.807,97 en relación a los P.E. 18001EG03001302B, 18001EG030012218H, 18001EG03001120W, 18001EG03001358M, 18001EG03001406G y 18001EG03001103A con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 793/2018-. Realiza una síntesis de lo acaecido en sede aduanera. Entiende que la aplicación de los derechos de exportación mediante el Decreto 793/2018 es inconstitucional, ya que viola el *principio de legalidad*. Aduce que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que Decreto referido es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Invoca la jurisprudencia del caso *"Camaronera Patagónica"*. Analiza sus alcances y la norma prevista en el art. 755 del CA para concluir que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Cita jurisprudencia y doctrina a su favor. Aduce que recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 13/12/18, cuando entró en vigencia la ley 27.467. Solicita se aplique la doctrina sentada por la Corte en el caso *"Camaronera Patagónica S.A."*, en tanto allí se declaró la inconstitucionalidad de una resolución ministerial que estableció derechos de exportación a partir de una delegación inválida y que fue ratificada luego de que haya entrado en vigencia. En consecuencia, peticiona se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto 793/18, en tanto es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Entiende que el art. 755 del Código Aduanero, al no ser ratificado por una Ley ni reunir los requisitos que impone el artículo 76 de la Constitución Nacional, no resulta una norma delegante suficiente, para de modo autónomo, autorizar al Poder Ejecutivo a establecer alícuotas de derecho de exportación. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resoluciones apeladas, y se ordene la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-1388666696-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una reseña de los antecedentes normativos. Aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo *"Camaronera"* es desacertada. Alega que la Corte sostiene la validez del artículo 755 del C.A., de la misma manera que dicta un fallo en el que fija las pautas de la delegación legislativa reglamentaria (artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional) para el caso de los derechos de exportación. Sostiene que el presente caso es distinto al del precedente referido, atento a que no se trata de una norma carente de respaldo legal porque el Decreto 793/18, a diferencia de la Resolución 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122, que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso de la Nación. En definitiva, explica que si bien el Decreto 793 invoca en sus considerandos el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 99, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional, lo cierto es que, con independencia de la naturaleza de la atribución ejercida, dicha norma fue sometida al control del Congreso que finalmente la refrendó en dos oportunidades. Agrega que toda vez que el Decreto 793 no fue derogado por el Congreso, actualmente se mantiene vigente y válido por expresa decisión del único órgano constitucional con competencia para crear tributos. Concluye que resulta equivocada la interpretación llevada adelante por la actora al sostener su invalidez desde el período de su publicación en el Boletín Oficial -04/09/2018- hasta la entrada en vigencia de la Ley 27.467. En virtud de ello, entiende que tanto la liquidación como el pago de los derechos de exportación vinculados al P.E. son absolutamente legales. Hace referencia a las circunstancias extraordinarias que motivaron el dictado del Decreto. Por otro lado, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad efectuado por la actora, alega que su declaración es un acto de suma gravedad institucional y la última *ratio* del orden jurídico. Cita el art. 1164 del C.A. En subsidio, solicita que si se hace lugar a la repetición, se devuelva el importe en pesos por aplicación del Fallo *"Cencosud"* y los artículos 811 y 812 del C.A. Acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2024-140051423-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por presentada a la D.G.A. y por contestado el traslado que le fuera conferido. Asimismo, se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 12042-729-2023 se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación a los P.E. 18001EG03001302B, 18001EG030012218H, 18001EG03001120W, 18001EG03001358M, 18001EG03001406G y 18001EG03001103A. A fs. 90 se tiene por presentada a la actora y por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 133/136 se dicta la RESOL-2024-203-E-AFIP-DIABSA #SDGOAM, aquí apelada.

V.- Que, corresponde resolver si se ajusta a derecho la RESOL-2024-203-E-AFIP-DIABSA #SDGOAM, mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la devolución pretendida por la actora, en concepto de derechos de exportación abonados con relación a los referidos P.E.

Que con respecto a los P.E. 18001EG03001302B, 18001EG030012218H, 18001EG03001120W, 18001EG03001358M, y 18001EG03001103A, oficializados entre fechas, la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada abonando los derechos establecidos por el Decreto 793/18 que fijó para todo el universo arancelario una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Que la actora cuestiona la validez constitucional del Decreto 793/18 por los fundamentos que expone y remitiendo al precedente de la Corte *in re "Camaronera Patagónica"* (Fallos: 337:388) del 15/04/2014.

Que le asiste razón a la firma en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de la Sala E del 29/10/21, en autos *"PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN)* la cual, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN- 29-10-

2021.pdf). En consecuencia, opino que correspondería: declarar la nulidad absoluta e insanable del Decreto 793/18 entre el 04/09/18 y 04/12/18 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar la resolución apelada; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora con sus intereses hasta la fecha de efectivo pago (art. 811 del CA) e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26/04/22, este tribunal mediante el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/ recurso de apelación"*, por mayoría, acordó fijar la siguiente doctrina legal: *"(…) ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar la Resolución aduanera apelada en autos, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma actora.

VII.- Que respecto del permiso 18001EG03001406G, cabe señalar que el mismo se oficializó el 12/12/2018, conforme surge de los antecedentes administrativos SIGEA 12042-729-2023.

Debe señalarse que el decreto 793/18 (BO: 04.09.18) fue ratificado por el art. 82 de la ley de presupuesto para el año 2019, 27.467 (BO: **04.12.18**). En consecuencia, a la fecha de las exportaciones referidas en el párrafo precedente, el decreto 793/18 había sido ya convalidado por el Congreso -lo que había ocurrido el **04.12.18**- no resultando controvertible su validez constitucional -por ausencia de intervención del Poder Legislativo- respecto de las alícuotas y los derechos de exportación que fija -sean estos ad valorem o específicos-. El decreto 793/18, en todo su contenido, tiene rango de ley federal desde el **04.12.18**, con la validez formal y vigencia constitucional de la cuales, como principio, gozan todas las leyes federales. En consecuencia, resulta inoficioso el tratamiento de todos los argumentos vertidos en autos respecto a la validez del decreto 793/18, en los términos en que la cuestión aparece planteada por las partes.

Que, en consecuencia, en relación a los permisos 18001EG03001424G y 18001EG03001423F, también corresponde confirmar la resolución apelada.

VIII.- Que corresponde imponer las costas por su orden en todos los casos.

Respecto del permiso 18001EG03001406G (oficializado el **12/12/18**), con fecha para la fijación de alícuota **posterior al 04.12.18** entiendo que, si bien debe confirmarse el rechazo de la repetición por haber adquirido rango legal el decreto 793/18 desde esa fecha **-el 04.12.18-**, corresponde también imponer las costas por su orden, por las siguiente razones.

Conforme mi interpretación -desde el precedente *"Petroquímica Comodoro Rivadavia" de la Sala E relativo al decreto 793/18- el art. 82 de la ley 27.467* funciona (por el modo en que se encuentra redactado -mantendrán su validez y vigencia-) como *una norma especial de vigencia inmediata* -desde su publicación en el Boletín Oficial el 04.12.18- en cuanto ratifica del decreto 793/18 y le otorga estatura legal.

Sin perjuicio de tal interpretación (que subyace en la doctrina del art. 3 del plenario del este tribunal del 26.04.22) resulta también un hecho jurídico innegable que la ley 27.467 -como sucede en general con las leyes de presupuesto- **no contiene un artículo que disponga su fecha de entrada en vigencia** con lo cual, rigiendo las normas del Código Civil, *su vigencia general tuvo lugar después del octavo día de su publicación oficial* (art. 5 del Código Civil). En consecuencia, la ley 27.467 tuvo vigencia *general* -lo que podría considerarse incluyendo a su art. 82 ratificatorio del decreto 793/18- recién a partir del sábado **12.12.18**; con ello la fecha crítica del PE 18001EG03001406G a los fines de fijar alícuota **(12/12/2018)** pudo considerarse por la parte actora como ocurrida dentro del período de invalidez del decreto 793/18, que

computaría desde el 04.09.18 hasta el **12.12.18**; ello invalidaría las alícuotas aplicadas por el SIM de la Aduana para los referidos PE. Tratándose, pues, la entrada en vigencia de la ley 27.467 de una cuestión controvertible -por la redacción de su art. 82 y la falta de norma de entrada en vigencia de la ley 27.467, aplicándose el art. 5 del Código Civil- considero que las costas de esta causa, en relación a el PE 18001EG03001406G, también debe imponerse por su orden.

Por ello, **VOTO POR:**

Confirmar la RESOL-2024-203-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12042-729-2023, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse *"brevitatis causae"* a la descripción realizada por el Vocal preopinante.

II.- Que, sentado ello, cabe destacar el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que *"...Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que <u>todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria</u>, mediante su reunión en plenario..."* (el subrayado me pertenece).

III.- Que, bajo tales premisas, corresponde destacar que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del 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"*, la competencia aduanera de este Tribunal Fiscal por mayoría -el suscripto no participó del referido Acuerdo por encontrarse en uso de licencia- 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"*.

IV.- Que, por ende, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el suscripto *in re "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA"* (EX-2020-24711043), del 22 de diciembre de 2021 y *"Bunge Argentina S.A"* (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la litis resulta plenamente aplicable, *mutatis mutandi*, la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente. **<u>ASI LO VOTO</u>**.

V.- Que, por lo demás, y habida cuenta el especial modo en que se decide, por estricta aplicación de una doctrina plenaria de este Tribunal, resulta procedente imponer las costas por su orden (cfme. doct. Sala "E" *in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA"* del 16-11-00, y CNACAF Sala IV *"Nestlé Argentina SA"* 7-10-04 (TFN 15197-A). **<u>ASI TAMBIÉN LO VOTO</u>.**

El Dr. Christian M. Gonzalez Palazzo:

Adhiero al voto del Dr. Soria.

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

Confirmar la RESOL-2024-203-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 12042-729-2023, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18a. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.17 16:09:34 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.18 12:02:15 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.18 12:13:29 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.18 12:13:30 -03:00