19046/2024; “RAFAELA ALIMENTOS SA (TF 140874970-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de febrero de 2025. IDM

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

La empresa Rafaela Alimentos S.A. realizó una exportación de mercadería, por lo que abonó derechos de exportación, establecidos por el decreto 793/18, cuando todavía no había sido ratificado aquel decreto por la ley 27.467. En consecuencia, solicitó la devolución de aquel importe, lo cual fue rechazado mediante un acto administrativo por la Aduana de Villa Constitución. En consecuencia, la empresa interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual lo desestimó, por aplicación de un fallo plenario del Tribunal Fiscal de la Nación, su pretensión.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante la sentencia del 13/06/2024, confirmó la resolución RESOL-2023-132-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI, dictada por la Aduana de Villa Constitución, la cual había rechazado la devolución de derechos de exportación requerida por la actora (dictadas en el expediente administrativo Nº 17491-23-2020, que se encuentra digitalizado en el DEO 16323564). Asimismo, impuso las costas por su orden.

Para decidir de ese modo, el Tribunal Fiscal puntualizó que las actuaciones administrativas se habían iniciado con el recurso interpuesto por la firma Rafaela Alimentos S.A., el 27/11/2023, mediante el cual se había solicitado la devolución de la suma de $ 1.489.784,38 en concepto de derechos de exportación en el marco de la exportación documentada los PE 18 069 EC01 003106 N, 18 069 EC01 003121 K, 18 069 EC01 003144 P, 18 069 EC01 003145 Z, 18 069 EC01 003146 R y 18 069 EC01 003148 T, establecidos por el decreto 793/18.

Seguidamente, advirtió que en la presente controversia, asiste razón a la Aduana, ya que los permisos referidos (oficializados el

el 12/11/2018, 13/11/2018 y el 14/11/2018) son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022, "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación*", en donde 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*".

En virtud de lo expuesto, rechazó la pretensión de la devolución de los derechos de exportación abonados por la actora.

Finalmente, en atención a la complejidad de la cuestión tratada, distribuyó las costas por su orden.

III. Agravios de la parte actora

Contra aquel pronunciamiento, la parte actora interpuso recurso de apelación a fs. 226 y expresó agravios a fs. 235, los cuales fueron contestados por el fisco nacional a fs. 259.

En primer lugar, alega que la ley 26.122 regula los decretos de necesidad y urgencia, la delegación legislativa y la promulgación parcial de leyes. Asevera que el decreto 793/2018 no se encuentra en ninguna de estas categorías, ya que el propio decreto declara haber sido dictado en base a las facultades propias del Presidente de la Nación y no en función de una delegación legislativa. Además,

agrega que si se considerara erróneamente al decreto como una norma delegada, no existe norma habilitante que cumpla con las condiciones del art. 76 de la Constitución Nacional para que el Poder Ejecutivo dicta una norma valida.

En segundo lugar, argumenta que la decisión del plenario citado por el TFN es incompatible con el art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional la Convención Americana de Derechos Humanos y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en particular el caso "Camaronera Patagónica S.A.

En tercer lugar, sostiene que el art. 755 del Código Aduanero es insuficiente para fundar una delegación legislativa luego de la reforma constitucional de 1994.

IV. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: “*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*”, del 29/5/2008; “*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*”, del 21/5/2009; “*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 21/10/2010; “*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación ‘A’ 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*”, del 18/4/2011; “*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 25/8/2011, “*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 7/8/2014, “*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*”, del 7/5/2015; “*Araujo*

Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM", del 27/4/2018, entre otros).

V. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho

En este orden de ideas, es menester recordar que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, puesto que, en virtud de lo normado por el art. 1180 del Código Aduanero, está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, *in rebus*: "*Renault Argentina SA*", del 7/3/1995; "*SIAT SA (TF 16680-A) c/ DGA*", del 14/11/2009; "*Agencia Maritima Tagsa SA (TF 18034-A) c/ DGA*", Causa Nº 25.245/2005, del 20/10/2011; "*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 6.774/2015, del 15/12/2016; "*Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/2018; "*Odfjell Argentina SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 28.558/2018, del 26/2/2019, "*Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 5609/2016, del 21/6/2019; "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 3084/2020, del 5/5/2021; "*Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 10/2019, del 22/7/2022 y, "*Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 27458/22, del 27/12/2022, entre muchos otros).

VI. Delimitación de la cuestión a resolver y circunstancias de hecho relevantes para la resolución del caso

Así las cosas, corresponde precisar que en el caso corresponde determinar si los derechos de exportación abonados por la firma Bodegas Esmeralda SA, conforme a las disposiciones del decreto 793/18 (B.O. 4/9/2018), resultan o no ajustados a derecho.

En este sentido, cabe precisar que las actuaciones administrativas nº 17445-1100-2019 se iniciaron con el recurso interpuesto por la firma Rafaela Alimentos S.A. el 27/11/2020 (cfr. pág. 5), mediante el cual solicitó la devolución de la suma de $1.489.784,38 en concepto de derechos de exportación documentada en los PE 18 069 EC01 003106 N, 18 069 EC01 003121 K, 18 069 EC01 003144 P, 18 069 EC01 003145 Z, 18 069 EC01 003146 R y 18 069 EC01 003148 T.

A su vez, en las págs. 122-125 del DEOX 16147848 obra liquidación de los derechos de exportación, así como el comprobante de pago de dicha liquidación. Finalmente, el 02/11/2023 se dicta la resolución apelada.

Al respecto, cabe precisar que en el art. 1º de la resolución impugnada no se hizo lugar a la repetición de los derechos de exportación abonados por aplicación de las previsiones del decreto 793/18 intentada por la firma Rafaela Alimentos S.A., con relación a la mercadería documentada en los PE 18 069 EC01 003106 N, 18 069 EC01 003121 K, 18 069 EC01 003144 P, 18 069 EC01 003145 Z, 18 069 EC01 003146 R y 18 069 EC01 003148 T del registro de la Aduana de Villa Constitución.

VII. Reseña de las normas aplicables al caso

Sentado lo expuesto, corresponde describir el plexo normativo aplicable. En este orden de ideas, cabe señalar que la Constitución Nacional dispone lo siguiente: “*Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su*

ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca" (art. 76, primer párrafo, de la Constitución Nacional).

Por otro lado, en su art. 99 prevé que el Presidente de la Nación posee diversas atribuciones, entre las que se encuentran –en lo que aquí interesa– las siguientes: (*i*) expedirá las instrucciones y reglamentos que sean necesarias para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (inc. 2º); (*ii*) es quien participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y las hace publicar, pero no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo (inc. 3º).

Asimismo, en el mismo inciso se dispone que "*solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros*". A tal fin, "*El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso*" (art. 99, inc. 3º).

A su vez el art. 100 establece que tanto el jefe de gabinete de ministros como los demás ministros secretarios no solo tienen a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, sino que también a ellos

les corresponde refrendar y legalizar los actos del presidente por medio de su firma, los cuales sin dicho requisito, carecen de eficacia. Además, el mencionado artículo determina que el jefe de gabinete de ministros es a quien le corresponde refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los cuales también estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente (inc. 12).

Por su parte, el art. 755 del Código Aduanero establece que el Poder Ejecutivo podrá “*a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido*”.

VIII. Jurisprudencia de la Corte Suprema aplicable al caso

Por otro lado, cabe puntualizar que en el precedente registrado Fallos: 337:388, “*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo*”, 15/04/2014, la mayoría del Máximo Tribunal destacó la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación.

Ello así, señaló que se trataba de un “*tributo cuya definición puede comprenderse en el artículo 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas*” (considerando 6º).

Asimismo, destacó que en el Código Aduanero se determinó la posibilidad de que este tipo de gravámenes fuera establecido con finalidad recaudatoria, es decir, para nutrir el erario público y, también con el objeto de cumplir con los demás fines estatales.

En este sentido, la Corte Suprema mencionó que "*las razones que se invocaron para dictar la resolución 11/02 se inscriben dentro de tal caracterización pues en los considerandos que precedieron a dicha norma se aludió al fuerte deterioro de los ingresos fiscales (...) No obstante ello, corresponde reiterar que el 'derecho' establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo –específicamente, un impuesto–, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr*" (considerando 7º).

Así las cosas, y luego de señalar que la controversia suscitada requería el examen de compatibilidad de las normas en debate –especialmente el art. 755 del Código Aduanero y la resolución 11/02– con las que la Constitución Nacional fijó para el establecimiento de los gravámenes, afirmó que "*nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos*", y puntualizó que el principio de legalidad o reserva de ley, de raigambre constitucional "*abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones*" (considerando 8º).

A continuación, en relación con el principio de reserva de ley en materia tributaria indicó que el mismo no cede en el supuesto de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa, recordando que ella misma sostuvo al respecto que "*los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo"* (considerando 9º).

A partir de tal premisa, destacó que el legislador no había determinado de manera cierta e indudable la forma de cuantificar la

prestación, sino que había recurrido a lo dispuesto por la resolución 11/02, de manera que el Congreso Nacional no había previsto cuál era la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Por lo tanto, concluyó que “*al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados*” (considerando 9º, último párrafo).

Seguidamente, en el considerando 10 explicó la utilidad que revisten los tributos aduaneros como herramienta estadual frente a las fluctuaciones que presenta el comercio internacional, exponiendo que en el ámbito de los derechos aduaneros “*cobra relevancia la doctrina según la cual ‘tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida’*”. A continuación, mencionó que en ese contexto, resultaba admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo determinadas facultades, las que se ceñirían exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, consistiendo por lo tanto en autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijaran pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

A partir de este análisis la Corte Suprema concluyó que la resolución 11/02 resultaba inválida.

Sin embargo, en el considerando 11 desechó que pudiera desconocerse que la ley 25.645 había aprobado “*la totalidad de la*

legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma de 1994", destacando que "*Es evidente que los términos empleados por el legislador al sancionar la ley 25.645 constituyen una clara manifestación de su decisión política de ratificar la legislación delegada dictada hasta el 24 de agosto de 2002…*", lo cual representó "*…la voluntad expresa del Congreso Nacional en la materia y solo pueden ser interpretados en el sentido de que quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia*".

Por lo tanto, negando que la ley 25.645 pudiera convalidar retroactivamente una norma que adolecía de nulidad absoluta e insanable como la resolución 11/02, declaró que no existía "*razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia…*", resolviendo que la invalidez del reglamento se circunscribía al período comprendido entre el 5/6/2002 y el 24/8/2002, momento –este último– a partir del cual había comenzado a regir la ley 25.645.

IX. Precedentes análogos dictados por esta Sala

Teniendo en consideración todo lo expuesto, resulta conveniente destacar que la presente cuestión ya ha sido examinada por esta Sala en el precedente "*Catajuy SRL c/ EN DGA s/ DGA*", Causa N° 377/2021, del 18/10/2022 (criterio reiterado por esta Sala –en su actual integración–, "*Over Organización Veterinaria Regional SRL c/ EN-DGA – SIGEA 13289/3919/2019 s/ Dirección General de Aduanas*", Causa Nº 42682/2022, del 14/05/2024, "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25041338-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa N° 26.963/2022, del 29/12/2022; "*Argen Pork Export Consorcio de Cooperación c/ EN -AFIP- DGA s/ DGA*", Causa N° 62.761/2019, del 3/2/2023; "*El Galgo SA c/ EN –AFIP DGA s/ DGA*", Causa Nº 14.520/2020, del 28/3/2023; "*Arcor SAIC (TF 69421146-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 23.225/2023, del

7/11/2023; y "*Arcor SAIC (TF 69398395-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 26.774/23, del 21/11/2023).

En dicho precedente, se señaló que la ratificación legislativa, como regla general, carecía de efectos retroactivos respecto de los decretos que adolecían de vicios en su origen, al tiempo que se explicaron las razones del apartamiento a lo resuelto por esta Sala en el precedente "*Patagonic Gas SRL c/ EN -AFIP- DGA s/ Amparo*", Causa N° 74.554/2018, del 14/11/2019.

En cuanto al fondo del asunto, se desestimó la tesis sostenida por la demandada, dirigida a subsumir el decreto 793/18 en las facultades del art. 99, inc. 2 de la Constitución Nacional, atento a la preponderancia que en materia tributaria posee el principio de legalidad.

Asimismo, se puso de resalto que si bien al dictarse el decreto en cuestión regía la ley 26.122, ello no tornaba diferente la situación a la decidida por la Corte Suprema en la causa "*Camaronera Patagónica SA*", ya que en ambos casos el vicio era congénito y superado por la ley posterior sancionada por el Poder Legislativo.

A su vez, con base en lo dispuesto en el art. 82 de la ley 27.467, se dispuso que el decreto 793/18 –aquí cuestionado– careció de vigencia entre el 4/9/2018 –fecha de entrada en vigor del aludido decreto– y el 13/12/2018 –fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 cfr. esta Sala, in re, "*Over Organización Veterinaria Regional"* ya citado, por lo que correspondía reconocer el derecho al reintegro de los derechos de exportación abonados en dicho período.

X. Aplicación de los precedentes de la Sala al caso bajo análisis

De conformidad con todo lo reseñado y explicado, y advirtiendo que el planteo de autos guarda semejanza sustancial con las causas mencionadas en el considerando que antecede –ello, tanto desde el plano fáctico como jurídico–, en línea con lo allí resuelto, corresponde

admitir los agravios presentados por la firma actora y, en consecuencia, dejar sin efecto la sentencia apelada.

Por ello, toda vez que la operación relativa a los PE 18 069 EC01 003106 N, 18 069 EC01 003121 K, 18 069 EC01 003144 P, 18 069 EC01 003145 Z, 18 069 EC01 003146 R y 18 069 EC01 003148 T fueron oficializadas el 12/11/2018, 13/11/2018 y el 14/11/2018, de acuerdo con las constancias de autos, tuvo lugar con anterioridad al 13/12/2018, deberá reintegrarse la suma reclamada por la firma actora.

XI. Intereses

En cuanto a los intereses que habrán de adicionarse a las sumas a reintegrar (art. 811 del Código Aduanero), toda vez que el reclamo de repetición –SIGEA Nº 19144-7907-2019 – fueron presentados el 9/8/2019, una vez que ya surtía efectos la resolución 598/19 del Ministerio de Hacienda (cfr. art. 10, el día 27/12/2019), corresponderá estarse a sus términos hasta el 30/8/2022, y posteriormente a los de la resolución 559/22 del Ministerio de Economía –que la sustituyó– o la que en futuro pudiera regir, hasta el momento del pago.

XII. Costas

Por último, en cuanto a la imposición de costas, teniendo en cuenta que en esta instancia se resuelve revocar el decisorio de la anterior instancia, y que tampoco se advierte la existencia de cuestiones suficientes para que el Tribunal se aparte del principio general de la derrota, corresponde imponerlas –en ambas instancias– a la parte demandada vencida (arts. 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto, **SE RESUELVE**: hacer lugar al recurso interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, y reconocer el derecho de la firma Rafaela Alimentos S.A. a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa con más los intereses, de conformidad

con lo establecido en los considerandos X y XI; con costas de ambas instancias a la parte demandada vencida.

Se hace saber a las partes que podrán consultar copia de los precedentes citados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 20/02/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA