República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-100208006-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de Septiembre de 2022

Referencia: Sentencia EX-2022-15938907APN-SGASAD#TFN XEITOSIÑO SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (la Dra. Cora M. Musso se encuentra en uso de licencia), a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2022-15938907APN-SGASAD#TFN (XEITOSIÑO S.A.):**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 18.02.22, mediante el recurso de apelación obrante en autos (RE-2022-15937362-APN-SGASAD#TFN) la actora apela la Resolución 153/2021 (AD MARD) dictada por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata, en tanto denegó la solicitud de devolución de los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo mediante el decreto 793/2018, por la suma de Pesos Un Millón Ciento Veintiséis Mil Quinientos Trece con 23/100 ($ 1.126.513,23) abonados en relación a los permisos de embarque ("PE") 18037EC01007103J y 18037EC01007075R. Relata que, en el curso de sus operaciones corrientes, mediante los referidos PE, documentó la exportación de la mercadería allí declarada y, en oportunidad de cada embarque, pagó los derechos de exportación establecidos por el decreto 793/18. Aduce que, teniendo en cuenta que los derechos de exportación fijados por dicho decreto no contenían respaldo legal, solicitó su repetición (arts. 1068 y concordantes del Código Aduanero - "CA"-) conforme los principios constitucionales que así lo demostraban y, fundamentalmente, la doctrina de la Corte Suprema del 15.04.14 en el caso "Camaronera Patagónica". Cuestiona los argumentos expuestos por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata en la resolución apelada y contesta cada uno de ellos. Señala, en primer lugar, que surgen con claridad, del propio CA y de la unánime doctrina, fundamentos suficientes para desvirtuar la supuesta falta de legitimación activa que el servicio aduanero invoca para denegarle la devolución. Indica que existe consenso en la doctrina en que el CA contiene una regulación muy precisa sobre la identidad de los responsables de los derechos de aduana y remite a lo dispuesto en su art. 777, refiriendo también que no surge del mencionado plexo normativo el supuesto de traslación del tributo al importador extranjero -en el marco de una exportación- al que hace referencia la resolución recurrida. Arguye que el único deudor de los derechos aduaneros que debían pagarse (y se pagaron) en el marco de las exportaciones de autos era la firma Xeitosiño S.A. en su carácter de exportador; siendo el sujeto que pagó los tributos, se encuentra legitimado para solicitar su devolución, conforme el art. 809 y ss. del CA. Manifiesta que el hecho de que los derechos de exportación se encuentren incluidos en el precio acordado con el comprador del exterior, no tiene injerencia alguna sobre quien resulta ser el sujeto gravado por ellos; que

ello tampoco tiene injerencia alguna sobre quien resultará legitimado para reclamar su repetición y sostiene que la inclusión de los derechos de exportación en el precio no implica que el comprador del exterior haya soportado económicamente su costo, tal como se afirma en la resolución apelada. Sostiene que en el caso no existe traslación del tributo al importador extranjero porque ni la legislación aduanera, ni la doctrina especializada contemplan dicho supuesto, sino que, por el contrario, tanto la ley como la doctrina establecen claramente quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria: el deudor de los derechos aduaneros. Cita jurisprudencia y expresa que, siendo que fue Xeitosiño S.A. quien pagó los derechos de exportación, no existe duda alguna de que se encuentra legitimada para solicitar la devolución de los mismos, conforme lo dispuesto en el art. 809 y cc. del CA. Desestima también el argumento de que al haberse usado el plazo de espera se reconoció la valía del decreto 793/18, pues tal plazo de espera es una réplica del establecido en el segundo párrafo del art. 54 inc. a) del decreto 1001/82. Invoca que lo que se cuestiona en la causa no es la reducción del plazo de espera, sino la facultad que inconstitucionalmente se arrogó el Poder Ejecutivo de establecer los derechos de exportación y modificar la alícuota, sin sustento legal previo que lo ampare. Rechaza el argumento referido a la falta de reserva al realizarse el pago de los derechos, señalando que el art. 1069 del CA es claro al señalar que son susceptibles de repetición los pagos efectuados en forma espontánea y los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, destacando que la doctrina, recepta el criterio de la repetición de lo pagado sin causa, sustentado en el derecho natural de que nadie debe enriquecerse sin causa; de ello se deriva que no debe formalizarse el pago “bajo reserva” que pretende el juez administrativo. Expresa que la exigencia de reserva del pago del derecho que luego se repite resulta una exigencia que el Código no prevé y que, por lo tanto, debe ser desestimada. Plantea que mediante el decreto 793/18, el Poder Ejecutivo fijó, para todo el universo arancelario, un derecho de exportación *ad valorem* del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería), invocando el art. 99, inc. 1 y 2 de la Constitución y el art. 755 del CA; que si bien en los considerandos del decreto destacan que es un decreto reglamentario, lo cierto es que opera como un reglamento delegado; es decir, aquél que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el poder legislativo. Alude que el decreto que cuestiona, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado (autorizado a partir de la doctrina sentada por la Corte en Delfino-Mouviel-Cocchia que admitió la delegación impropia) y que tenía sustento en el antiguo art. 86 inc. 2 de la Constitución y que, hoy en día –luego de la reforma del año 1994-, se encuentra prohibido por el art. 76. Sostiene que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que el decreto 793/18 es una norma que impone un tributo, sin ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad) y que el tema analizado en “Camaronera Patagónica” es ciertamente análogo al que aquí se cuestiona y que, además, motivó el dictado de la ley 27.467 que, luego de ratificar la validez y vigencia del decreto cuestionado, sí estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Sostiene que, por lo expuesto, corresponde, analizar los alcances del decreto 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. Invoca que, si bien la norma que cuestiona se dictó en uso de las facultades conferidas por el artículo 99 inciso 1 y 2 de la Constitución, también se dictó por aplicación del artículo 755 de la ley 22.415 (CA). Cuestiona que el servicio aduanero haya omitido considerar que la facultad reglamentaria prevista en el art. 99 inc. 2 de la Constitución es exactamente la misma facultad que antes estaba prevista en el art. 86, inc. 2 y que, dio lugar a la denominada delegación impropia. Argumenta que en la causa corresponde analizar la inconstitucionalidad del decreto a la luz de la doctrina mencionada, restringida aún más con el art. 76 de la Constitución agregado en la reforma del año 1994 y la doctrina que se extrae de “Camaronera Patagónica”, sosteniendo que la doctrina y la jurisprudencia han coincidido desde antiguo en que los derechos de aduana -y en lo que aquí especialmente interesa, los derechos de exportación- son tributos que clasifican en la categoría de impuestos, por lo que en su imposición deben tenerse en cuenta los derechos y garantías a favor de los sujetos tributarios obligados, contenidos en la Constitución; ellos comprenden, entre otros, los de reserva de ley, indelegabilidad legislativa, irretroactividad, no confiscatoriedad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y razonabilidad, principios que actúan como límite y cauce para el ejercicio de la potestad normativa tributaria. Cita jurisprudencia de la Corte Suprema y manifiesta que es indudable que, en el caso, el Poder Ejecutivo se arrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación para el universo arancelario, sin que exista una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional; señala que, como ha dicho la Corte en el considerando 9º del caso “Camaronera Patagónica”, “ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata”. Refiere al criterio de la Corte en la causa y a su similitud

con el caso “Camaronera Patagónica”. Alude que es indudable, que el decreto 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución. Agrega que la facultad del Poder Ejecutivo para modificar un impuesto establecido por el Congreso se limita al aspecto cuantitativo (alícuota), y sólo puede ejercerse cuando el Congreso expresamente delega tal facultad y delimita márgenes mínimos y máximos de modificación. Indica que por los argumentos expuestos, es indudable, que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y 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; siendo que los PE aquí involucrados se oficializaron previo a esa fecha y visto que, conforme el art. 726 del CA, el momento imponible queda fijado con el registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación, la exigencia de pago del derecho de exportación fijado por el decreto 793/18 resulta improcedente. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia y también se expidió la justicia federal de Bahía Blanca en el caso “Bunge Argentina”, la Cámara Federal de Mendoza y el Tribunal Fiscal de la Nación. Sostiene que, en definitiva, los derechos de exportación abonados en los permisos involucrados en la causa por imposición del decreto 793/18 sin ratificación legislativa resultan inconstitucionales. Finalmente señala que si bien es cierto que el art. 1164, del CA le impide, en principio, a los integrantes de este tribunal pronunciarse sobre la invalidez constitucional de una norma tributaria o aduanera, se lo permite, en tanto la Corte la hubiere declarado, siendo que en el caso se solicita que se aplique la doctrina sentada por la Corte en el precedente “Camaronera Patagónica”; 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. Solicita que 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. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas en las que se dictó la resolución apelada y los permisos de embarque involucrados en la causa. Formula reserva del caso federal y solicita que se dicte sentencia haciendo lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución aduanera apelada y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con más los intereses previstos en el art. 811 del CA, con costas.

II.- El 13.07.22, la representación fiscal, mediante los IF-2022-71918874-APN-DTD#JGM e IF-2022-71916961-APN-DTD#JGM, contesta el traslado conferido en la causa y, en primer lugar y cumpliendo con un imperativo procesal, niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte, o surjan de las actuaciones administrativas que acompaña. Remite íntegramente a los argumentos obrantes en los informes técnicos y los actos administrativos atacados por la actora en el proceso. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión. Opone, como de previo y especial pronunciamiento, la excepción de falta de legitimación activa de la recurrente para la solicitar la devolución de los derechos de exportación en trato. Alude a lo dispuesto en el art. 724 del CA en cuanto establece que el hecho imponible que genera el pago del tributo es la exportación a consumo; refiere que, en el caso, la exportación se concretó mediante una compraventa internacional, en la que el exportador local vendió al comparador o importador foráneo la mercadería objeto de la destinación, siendo en el marco de esa compraventa internacional que los derechos de exportación se determinan en dólares estadounidenses por aplicación del art. 20 de la Ley 23.905, los cuales son pagados en moneda de curso legal al tipo de cambio vigente al día hábil anterior al pago, lo cual fue recogido en la Resolución General (AFIP) 3271/12. Aclara que el precio pactado y pagado por el comprador extranjero puede o no incluir los derechos de exportación y que, en el caso que no los incluya, quien absorbe el costo tributario es el exportador; pero si los derechos están incluidos en el precio quien aporta el dinero para solventar la carga tributaria, es el importador o comprador extranjero, siendo quien deberá remitir por los canales financieros pertinentes las divisas necesarias para concretar el pago que materialmente concreta en territorio nacional el exportador local. Arguye que en este caso, en los PE involucrados no existe identidad entre el sujeto que realiza el hecho gravado y formalmente cancela la obligación tributaria (exportador) con la persona física o jurídica que soportó económicamente el costo del tributo, toda vez que de las declaraciones comprometidas volcadas en los PE se puede observar que: 1. Por un lado en cada PE en el Campo “Opciones/Ventajas” consignó “DEREXPINCLUFOB” que implica “Los derechos de exportación y demás tributos están incluidos en el precio FOB declarado” (conforme Anexo XVII “Textos a Validar” de la Resolución General AFIP 1452/2003), la actora indicó “SI” al momento de validar dicho texto en el Sistema Informático Malvina (“SIM”), significando ello también la aplicación del coeficiente que provoca que se detraigan del precio los aludidos

derechos a los fines de conformar la base imponible de tributación, dejándose expresa constancia en el campo correspondiente del permiso de embarque. Indica que en cada *Hoja de Valor* anexada a cada destinación de exportación a consumo la actora declaró que los derechos de exportación estaban incluidos en el precio de exportación (campo “10 a)” del formulario de valor y sostiene que corresponde tener presente la doctrina elaborada por la Corte (12/5/1992, “Subpga SACIE e I”, (Fallos 315:942) entre tantos) que destaca el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana. Manifiesta que queda claro que, en la especie, se produjo la traslación del tributo al importador extranjero quien, en definitiva, fue quien soportó económicamente los derechos de exportación, motivo por el cual deviene improcedente que la encartada pretenda se le devuelva la suma de dinero que envió el comprador, puesto que ella, se limitó a pagar con las divisas recibidas desde el exterior. Expresa que dicha traslación no requiere mayor demostración que la propia declaración comprometida por la actora en las destinaciones de exportación a consumo involucradas, teniendo en cuenta el axioma jurídico *“a confesión de parte, relevo de pruebas”*. Plantea que de lo expuesto se desprende la carencia de derecho o falta de legitimación activa o tradicionalmente denominada "falta de acción", argumentando que en el caso la firma reconoció expresamente que los derechos fueron absorbidos por el comprador y que, por ello, no corresponde acceder a la devolución intentada por cuanto lo contrario importaría generar un enriquecimiento sin causa, entendido este como “un desplazamiento patrimonial, un traspaso de bienes de una persona a otra sin justificación jurídica” y solicita que se resuelva como de previo y especial pronunciamiento la excepción de falta de legitimación activa, y que se rechace la acción intentada por la actora, con costas. En segundo término la representación fiscal advierte que si bien la empresa exportadora ha consignado en el Campo “Opciones y Ventajas” en todos los documentos de exportación a consumo la “VENTAJA” consistente en el Plazo de Espera para abonar los derechos -establecidos en el art. 4 del Decreto 793/18-, de sesenta (60) días corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente al del libramiento, lo cual constituía una excepción a la obligación de pago de los derechos al momento de la oficialización de la exportación, luego tildó de inconstitucional al referido decreto. Refiere a la reconocida doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de *venire contra factum propium*, y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio. Indica que al haber hecho uso expreso la exportadora del beneficio contenido en el plazo de espera para el pago de los derechos de exportación del decreto 793/18 no puede, luego, por aplicación de “la doctrina de los actos propios”, reclamar la devolución de los importes oblados oponiendo su inconstitucionalidad, que implica una contradicción con su anterior conducta. Cuestiona que la recurrente haya abonado los tributos que ahora cuestiona sin haber utilizado la opción de “pago bajo protesto”. Sostiene que habida cuenta que en la especie el pago se concretó sin reserva alguna ni bajo protesto, deviene ajustado a derecho rechazar el pedido de devolución intentado. Subsidiariamente contesta el traslado conferido, refiere a los antecedentes normativos aplicables en la causa, haciendo mención a los arts. 724 y 725 del CA y al art 755 del mencionado plexo normativo, que transcribe. Realiza un extenso *racconto* de los orígenes de los derechos de exportación objeto del presente litigio y manifiesta que la interpretación que efectúa el recurrente respecto del fallo “Camaronera Patagónica” es desacertada. Argumenta que, allí, la Corte consideró una delegación legislativa que excedió las atribuciones del Poder Ejecutivo en el marco del art. 76 y 99 inc. 3 de la CN. Sostiene que en el aludido caso se consideró inadmisible la normativa no ratificada por el Congreso, pero se la reconoció *a posteriori*, ya que se configuró una voluntad del legislador lo suficientemente clara como para darle la entidad legal suficiente para alcanzar validez en los términos del art. 76 de la Constitución, habiéndose además sostenido la validez del art. 755 del CA y las pautas que viabilizarían en su consideración la delegación legislativa reglamentaria (art. 99, inc. 2 CN) para el caso de los derechos de exportación. Cita jurisprudencia de este tribunal, indica que en autos no se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que el decreto presidencial cuestionado, a diferencia de la Resolución 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la ley 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. Alude que, al momento de la entrada en vigencia de la Resolución N°11/2002 (05/03/02), aún no había sido dictada la ley 26.122 que aprobó el procedimiento para regular la intervención del Congreso, como contralor de los decretos de necesidad y urgencia, por delegación legislativa y de promulgación parcial de leyes dictadas por el Poder Ejecutivo, siendo que dicha ley pasó a integrar el bloque de legalidad (Fallos: 316:2624, “Cocchia”) que rige la aprobación de los decretos referidos, encontrándose por tanto en un rango intermedio entre la Constitución y las demás leyes comunes, puesto que complementa y concreta en forma directa el mandato contenido en los artículos 99 inciso 3 y 100 incisos 12 y 13 de la Carta Magna. Sostiene que, por lo expuesto, el decreto

bajo análisis tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, de conformidad a lo establecido en el art. 17 de la ley 26.122 que deriva al derogado art. 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y Comercial de la Nación), agregando que no fue rechazado por el Congreso, en los términos del art. 24 de la ley 26.122 sino que, por el contrario, el art. 82 de la ley 27.467 mantuvo su validez y vigencia, apenas tres meses después de publicado en el Boletín Oficial y posteriormente por el art. 54 de la ley 27.541. Refiere a los argumentos expuestos en la causa "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/DGA s/Recurso de apelación", Expte. 38.422-A y manifiesta que no estamos en presencia del cobro de un impuesto sin ley que lo autorice ni de un despojo que viole el derecho de propiedad, sino que, por el contrario, se trata de una norma presidencial que, en forma razonable, ejerció una atribución expresamente reconocida al Poder Ejecutivo por la Corte. Finalmente plantea que este tribunal es incompetente para declarar la inconstitucionalidad que la recurrente sostiene, en virtud de lo normado por el art. 1164 del CA. Cita jurisprudencia, señala que para el supuesto en que se entendiera que procede la repetición que se pretende, correspondería aplicar lo resuelto el 15.05.14 por la Corte Suprema en el fallo "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A)" con más los intereses previstos por los artículos 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas y los formularios de valor acompañados en cada permiso de embarque. Formula reserva del caso federal y solicita que se rechace la apelación intentada, confirmándose la resolución aduanera, con costas.

III.- El 11.08.22 se tiene por contestado el traslado y se intima a la DGA a acompañar los sobres originales de los PE 18037EC01007103J y 18037EC01007075R, lo que es cumplido por la demandada el mismo día mediante los IF-2022-83788589-APN-DTD#JGM y IF-2022-83787832-APN-DTD#JGM. El 30.08.22, mediante la PV-2022-90922661-APN-VOCXIII#TFN, se corre traslado a la actora de la de la excepción de falta de legitimación activa planteada por la representación fiscal, la que es respondida por la actora el 01.09.22 mediante el IF-2022-92104491-APN-DTD#JGM; en su presentación la actora remite a su recurso de apelación, cuyos conceptos básicamente reitera. El 19.09.22 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala "E"; el 20.09.22 se llaman los autos a sentencia.

IV. Que las actuaciones SIGEA 19144-9221-2019 se inician con el recurso de repetición de derechos de exportación abonados en relación al PE 18037EC01007103J (of. 17.10.18) presentado el 28.08.19 (ver fs. 1/11). A fs. 12 se agrega por acumulación la actuación SIGEA 19144-9223-2019 originada en el pedido de repetición de derechos de exportación abondados en relación al PE 18037EC01007075R (of. 17.10.18) presentado el 28.08.19 (ver fs. 12/21). A fs. 22/23, con fecha 17.09.19 se deja constancia de la acumulación de los dos SIGEA antes referidos. A fs. 24 con fecha 23.09.19 se abre el procedimiento de repetición. A fs. 27 se informa que la firma Xeitosiño S.A. se encuentra habilitada para operar como exportadora y a fs. 28/38 se agregan consultas de liquidación manual y comprobantes de pago. A fs. 39 obra la Nota 209/19 (IS) por la cual se opina que no se debe hacer lugar a la devolución. A fs. 40 se giran los autos a la sección "Inspección Ex ANTE" a los fines de que informe si los derechos de exportación fueron incluidos o no en el precio FOB y si el monto de las facturas es coincidente con el monto FOB. A fs. 41/46 se adjuntan la declaración de los elementos relativos al valor de las exportaciones y facturas comerciales de las operaciones involucradas en la causa. A fs. 47/48 mediante Nota 135/2021 (Sec. I. Ex A) se informó que los derechos de exportación sí se encuentran incluidos en el precio FOB declarado, y que los montos de las facturas de exportación son coincidentes con los montos declarados en el campo FOB del SIM. A fs. 49/51 se informa que el declarante utilizó el plazo de espera para efectivizar el pago de los derechos de exportación. A fs. 52/60 obra el Dictamen Jurídico 62/2021 y a fs. 61/67 se dicta la resolución que en autos se apela.

V.- Corresponde, en primer lugar, analizar la excepción de falta de legitimación activa de la firma Xeitosiño S.A. para reclamar la devolución de los derechos de exportación, planteada por el fisco nacional. Al respecto, cabe señalar que la legitimación se refiere a la aptitud para ser parte en un proceso. Se ha dicho que *"existe falta de legitimación para obrar cuando el actor o el demandado no son las personas especialmente habilitadas por la ley para asumir tales calidades con referencia a la concreta materia sobre la cual versa el proceso"* (conf. Roland Arazi, Jorge A. Rojas, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación comentado y anotado, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2003; y Sala V in re "GCBA c/ Propietario Avda. Rafael Obligado Nº 2221 s/ ejecución fiscal", del 28/02/2012).

En la causa la recurrente -en su carácter de exportadora- solicita la devolución de los derechos de exportación pagados conforme el decreto 793/18, al que tacha de inconstitucional. El CA, en el art 1068, dispone que "*Tramitarán por el*

procedimiento reglado en este Capítulo las repeticiones de los importes en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera". El CA no establece como requisito para la repetición de tributos la prueba de la falta de traslación (v. arts. 1068 y ss.) como sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683 (según la reforma introducida por la ley 25.795).

Del examen de las actuaciones administrativas resulta que la firma actora, en su carácter de exportadora habilitada, documentó los PE 18037EC01007103J y 18037EC01007075R y abonó los derechos de exportación correspondientes. Ello resulta de las aludidas destinaciones confrontadas con las constancias acompañadas por la recurrente (VEP de pago) y las agregadas por el fisco nacional (ver informe de fs. 27, liquidaciones comprobantes de pago de fs. 28/38, documentación de fs. 41/46 y demás documentación glosada). Lo expuesto concuerda con lo normado en el CA, en cuanto establece la identidad de los responsables del pago de los derechos de aduana (art. 777), siendo que el único deudor de los derechos es el exportador que documentó las exportaciones, verificándose en el caso que quien abonó los tributos es el mismo sujeto que solicitó su devolución (art. 809 del CA). De la documentación obrante en las actuaciones administrativas se puede constatar que los argumentos del fisco nacional para fundar su planteo, no se encuentran debidamente acreditados. Ello dado que, sin perjuicio del modo en que han sido documentadas las operaciones en trato -habiéndose incluido los derechos de exportación en el VALOR FOB declarado-, no ha sido acompañada ninguna constancia de la que se desprenda la real y efectiva incidencia/traslación de los derechos de exportación en el precio pagado por el comprador del exterior, cuestión que por su carácter resulta, por demás, de apreciación estricta.

Por los motivos expuestos se rechaza el planteo de falta de legitimación activa efectuado por el fisco nacional, con costas.

VI.- Corresponde resolver en la causa si la Resolución 153/2021 (AD MARD) dictada por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata, en la actuación SIGEA 19144-9221-2019 y su acumulada 19144-9223-2019, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por la firma Xeitosiño S.A. en concepto de derechos de exportación -abonados por los PE 18037EC01007103J y 18037EC01007075R, oficializados ambos el 17.10.18- se ajusta a derecho. Mediante el referido PE la actora documentó la exportación declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29.10.21, autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan los argumentos expuestos por las partes en estos autos y a la que, 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 las resoluciones apeladas; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total de Pesos Un millón Ciento Veintiséis Mil Quinientos Trece con 23/100 ($ 1.126.513,23) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la Aduana vencida.

VII.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26.04.22, este tribunal por el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación", por mayoría, acordó fijar la siguiente doctrina legal: "(…) *ARTICULO 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”. 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 las resoluciones apeladas, en cuanto dispusieron rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Xeitosiño S.A.

VIII.- En atención a que el fallo plenario es de fecha posterior a la interposición del recurso de apelación, resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina 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).

IX.- Por ello voto por:

1.- Rechazar el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas.

2.- Confirmar la Resolución 153/2021 (AD MARD) dictada por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata, en la actuación SIGEA 19144-9221-2019 y su acumulada 19144-9223-2019, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de derechos de exportación formulado por la firma Xeitosiño S.A., imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se da por reproducida la relación de los hechos efectuada en el voto del Dr. Juan Manuel Soria, en los Considerandos I, II, III, IV y V.

II.- Que de las actuaciones administrativas del caso (**19144-9221-2019** y su acumulada **SIGEA 19144-9223-2019)**, resulta que la firma “**XEITOSIÑO S.A.”** documentó mediante los Permisos de Embarque Nros. **18 037 EC01 007103 J (** oficializado el 17/10/2018) y **18 037 EC01 007075 R** (oficializado el 17/10/2018), mercaderías de la Posición Arancelaria Nro.: 0306.17.10.290D, por las que se abonaron derechos de exportación en los términos de lo dispuesto en el Decreto Nro. 793/18.

Que el art. 726 del Código Aduanero dispone que sea aplicable el derecho de exportación establecido en la norma vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, y dada la vigencia del Decreto Nro. 793/18 la recurrente, abonó los derechos de exportación liquidados a la fecha de registro de la operación.

Que atento el planteo efectuado por la recurrente, en primer término corresponde dejar sentado que conforme lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A., el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, hasta la fecha, no se ha pronunciado respecto a la inconstitucionalidad del Decreto Nro. 793/18, ni tampoco resulta aplicable –ver fundamentos en el punto V “infra”- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por los recurrentes.

III.- 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.”*.

IV.- Que en relación a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales interactuaban (e

interactúan) en forma conjunta con las leyes 26.939 (B.O. 29-04-2014) que al declarar la "vigencia" de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y **fundamentalmente**, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo **adecuado** de control y aprobación **"a posteriori"** (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

Al respecto, tiene dicho la C.S.J.N. que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras; y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto, a la vez que debe darse pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos, de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. (confr. doctrina de la Corte Suprema in re: "Ford Motor Argentina S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas"; "Obras Sanitarias de la Nación c/ Emilia Irma Frieboes de Bencich y otro"; "Gowland Acosta, Elena Sauze de c/ Provincia de Córdoba y otros"; entre muchos otros).

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

La C.S.J.N. tiene dicho que "*Las normas de la Constitución y de toda ley, deben ser interpretadas en forma coherente, de manera que armonicen entre ellas y no traben el eficaz y justo desempeño de los poderes atribuidos al Estado para el cumplimiento de sus fines, del modo más beneficioso para la comunidad*...". (CSJN, 1956/04/23: Grisolía, Francisco M. LL, 82, 690) (el subrayado me pertenece).

En el caso de autos, y toda vez que -como se expondrá en los puntos siguientes- el Congreso de la Nación procedió a la ratificación legislativa del Decreto 793/2018, en consecuencia, no se ha producido la vulnerabilidad al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria planteada por la parte apelante.

IV.- Que en relación al planteo de la recurrente en cuanto a que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y que recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley 27.467 que lo validó recién a partir del día 13/12/18 (sic), corresponde tener presente las siguientes consideraciones:

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es "aprobar" o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas "condicionadas" o "ad referendum" de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisamente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

Aclarado ello, corresponde analizar si la aprobación expresa realizada por el Congreso de la Nación mediante la Ley de Presupuesto Nro. 27.467 resulta suficiente para convalidar la validez del Decreto 793/2018 entre los días 04/09/18 y 04/12/2018, toda vez que a partir de ahí y hasta el final del periodo de tiempo de fijación de las alícuotas (30/12/2020) nada se ha cuestionado.

Este punto es medular a los fines de comprender la controversia planteada. El recurrente no plantea la invalidez del Decreto "in totum" sino solo respecto del período de tiempo comprendido entre el día 04/09/18 y el 04/12/2018, por lo que se deduce, que la aprobación realizada por el Congreso de la Nación, a partir de ahí es suficiente, caso contrario se hubiera planteado su invalidez absoluta.

En otros términos, la parte no cuestiona que la aprobación del Congreso mediante la Ley 27.467 es nula por no haber seguido los procedimientos formales de la ley 26.122, sino que solamente plantea que su aprobación no puede ser retroactiva, lo que nos conduce nuevamente al punto previo ya analizado y resuelto por el artículo 17 de la ley 26.122.

Pero si existieran dudas sobre la interpretación respecto de la fecha de vigencia de las alícuotas, la misma ha quedado expresamente aclarada en el art. 82 de la ley 27.467 que expresamente dispone: *"ARTÍCULO 82.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior,* ***mantendrán su validez y vigencia los decretos … y 793 del 3 de septiembre de 2018*** *y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades."* (las negritas me corresponden).

Es decir, que el Congreso de la Nación expresamente "mantuvo" la validez y vigencia del Decreto 793/18 desde su dictado y publicación ocurrida con fecha 04/09/2018.

Con respecto al argumento de que la aprobación del Congreso mediante la ley 27.467 no tendría efecto convalidante toda vez que no se ajusta al procedimiento instaurado por la ley 26.122, debe tenerse presente que la Ley de Presupuesto de la Nación, habitualmente denominada "ley de leyes", tiene precisamente por función establecer las pautas de recaudación, entre ellas, los derechos de exportación, que van a solventar -entre muchos otros- los gastos de la nación.

En definitiva, se ha cumplido (dentro de un plazo razonable: 3 meses) con la finalidad procurada por la ley 26.122, esto es, que el Congreso de la Nación apruebe lo actuado en el marco de las facultades delegadas.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

Además de ello, el legislador reiteró nuevamente la integra aprobación del Decreto 793/18 en el artículo 54 de la ley 27.541 (Ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública), en donde, también fijó un tope arancelario máximo (33 % del del valor imponible o del precio oficial FOB) por lo que la voluntad del legislador en este sentido es indubitable.

Que en este sentido, con fecha **26/04/2022**, este Tribunal por el **Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN** dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, por mayoría acordó fijar la siguiente doctrina legal: *"ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- … ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*.

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad del Decreto 793/2018 planteada por la recurrente.

V.- Por último, corresponde aclarar que no es factible extender -como lo solicita la actora- al presente caso la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trata de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, difieren sustancialmente de las que rodean el presente caso, en donde el Poder Legislativo ha declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), previsto su intervención "a posteriori" del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122) y producida la convalidación legislativa (Leyes 27.467 y 27.541) de las alícuotas establecidas por el Poder Ejecutivo, así como los parámetros utilizados para cuantificarlas, estableciendo asimismo, sus topes máximos.

VI.- En relación a las costas, y atento que el fallo el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina 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- entre muchas otras).

Con fundamento en los argumentos expuestos precedentemente, voto en los mismos términos de la parte resolutiva del voto del Dr. Soria, esto es, rechazar el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas y, confirmar la **Resolución 153/2021 (AD MARD)** dictada por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata, en la actuación SIGEA 19144-9221-2019 y su acumulada 19144-9223-2019, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de derechos de exportación formulado por la firma Xeitosiño S.A., imponiendo las costas por su orden.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE:**

1.- Rechazar el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas.

2.- Confirmar la Resolución 153/2021 (AD MARD) dictada por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata, en la actuación SIGEA 19144-9221-2019 y su acumulada 19144-9223-2019, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de derechos de exportación formulado por la firma Xeitosiño S.A., imponiendo las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por licencia de la Dra. Musso (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 12:38:47 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 13:07:31 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.21 13:07:32 -03:00