República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-129870117-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 1 de Diciembre de 2022

Referencia: -SENTENCIA- EX-2022-58375718-APN-SGASAD#TFN (PAN AMERICAN ENERGY S.L.)

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Cora M. Musso, Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2022-58375718-APN-SGASAD#TFN (PAN AMERICAN ENERGY S.L.)**

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I.- Que la firma **"Pan American Energy S.L."**, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la **Resolución RESOL-2022-41-E-AFIP-SDGOAI**, dictada por la Sra. Subdirectora de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior, en tanto, denegó las solicitudes de devolución de derechos de exportación establecidos por el **Decreto Nro. 793/2018** en los **SIGEA Nro. 19144-5352-2019 en relación a la Exportación a Consumo Nro. 18 078 ECO1 001469 A** y **SIGEA Nro. 19144-5353-2019 en relación a la Exportación a Consumo Nro. 18 078 ECO1 001470 P**. Hace referencia a los antecedentes de la causa y señala que, mediante los permiso de embarque involucrados, su mandante documentó la exportación de la mercadería allí declarada y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, se pagó el derecho de exportación establecido por el Decreto N° 793/18, el cual, a través del 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, a su respecto, el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755, del CA. Agrega que si bien en los considerandos del citado decreto se destaca que la norma es un decreto reglamentario (dictado en ejercicio de la facultad prevista en el art. 99, inc. 2 de la CN), 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.*Por ello argumenta que el decreto aquí cuestionado, 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 Nacional y que hoy en día -luego de la reforma del año 1994- se encuentra prohibido por el art. 76. Explica que el servicio aduanero, entiende que el mencionado Decreto Nro. 793/18 se dictó en el ámbito interno de la Administración y que, por lo tanto, no le resultan aplicables las conclusiones a las que arribó la Corte en el caso "Camaronera Patagónica", pero omite considerar, no sólo que el decreto en cuestión es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad), sino que el tema analizado en dicho precedente 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 en cuestión, sí estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Por todo ello analiza los alcances del citado decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA, explayándose al respecto, para concluir de este modo que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder

Ejecutivo merece un reproche constitucional. Cita el principio de legalidad y refiere al mismo mencionando Jurisprudencia de la C.S.J.N, considerando que es indudable que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se irrogó 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; ya que, como bien lo 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"*. Añade que no desconoce que el fallo allí emitido refería a la Resolución ME Nº 11/02, pero tampoco desconoce que allí, la Corte señaló que, en el Código Aduanero no se prevé *"la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación"*. Plantea que es indudable que el decreto Nro. 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución, y por ello los derechos de exportación allí fijados, resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, tal como lo dijo la Corte en el citado caso "Camaronera Patagónica". Expresa que el decreto Nro. 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, por lo cual siendo que los permisos de embarque aquí involucrados se oficializaron previo a dicha 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 para consumo*, la exigencia de pago del derecho de exportación fijado por el decreto 793/18 es improcedente. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello como así también a fallos dictados por la Justicia Federal de Rosario, de Bahía Blanca y de Mendoza. Hace referencia a la facultad de este Tribunal Fiscal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que, si bien es cierto que el artículo 1164 del Código Aduanero le impide, en principio, a los integrantes del Excmo. Tribunal pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, se lo permite, en tanto la Corte hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la C.S.J.N en el citado caso "Camaronera Patagónica S.A.", y asimismo determine que el Decreto 793/18 sólo resultó válido a partir de la entrada en vigencia de la Ley 27.647 que la ratificó. Ello así, por cuanto su dictado se sustentó en una norma inválida (art. 755, del CA) y, por lo tanto, solo pudo tener efectos una vez que el Congreso Nacional la ratificó. Cita Jurisprudencia de este Tribunal Fiscal de la Nación y peticiona que, por todas las consideraciones aquí expuestas, se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto Nº 793/18, en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Realiza algunas consideraciones en torno al reciente Plenario del Tribunal de fecha 26 de abril de 2022, en primer lugar con relación al artículo 1 del citado plenario sostiene que no es aplicable al caso de autos porque su mandante no pretende que el Tribunal Fiscal declare la inconstitucionalidad de una ley, sino la invalidez de un decreto emanado del Poder Ejecutivo. En segundo lugar, manifiesta en relación al segundo artículo del plenario que la doctrina sentada en ese sentido por el Tribunal Fiscal, se opone con lo señalado por la Corte Suprema en el caso "Camaronera Patagónica", por cuanto allí la Corte, si bien desconoce la constitucionalidad de la norma prevista en el art. 755 del CA, ha dejado en claro que el art. 755 no constituye una clara política legislativa que le permita al poder ejecutivo establecer un derecho de exportación o modificar alguno de sus elementos esenciales. Señala que el Tribunal Fiscal no sólo no puede desconocer lo dispuesto por el más alto Tribunal en cuanto a la interpretación y el alcance de lo establecido en el citado art. 755 del Código Aduanero, sino que debe escuchar y aplicar la doctrina allí sentada. Por último, se refiere al artículo 3° del citado plenario y manifiesta que parece no reconocer la supremacía de los principios constitucionales de la materia ni las conclusiones claras y categóricas emanadas de la doctrina de la Corte en "Camaronera Patagónica" en materia de derechos de exportación, es decir que pretende excluir los derechos de exportación de la categoría de tributos que deben ser fijados por ley. Sostiene que no puede desconocer que los derechos de exportación son impuestos, tienen naturaleza tributaria, y en materia tributaria, rige el principio de legalidad establecido expresamente en nuestra Constitución Nacional. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución aduanera apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido, niega todos y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento y desconoce toda la prueba documental

aportada por la contraria que no coincida con la obrante en el expediente administrativo. Reseña los hechos y la normativa aplicable: artículos 724, 725 y 755 del Código Aduanero, Ley 25.561, Resolución 11/2022, Decretos N° 645/2004, 793/2018, 865/2018 y Ley N° 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera", la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que quiso darle la C.S.J.N. Cita Jurisprudencia de este Tribunal Fiscal de la Nación en los autos caratulados "PETROQUÍMICA COMODORO RVADAVIA C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANA S/ RECURSO DE APELACIÓN" Expediente TF n° EX -2020-15395348 y "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANA s/ Recurso de apelación", expediente N° 38.422-A como así también los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al citado Decreto Nro. 793/2018, que le dieron razón a su mandante. 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., que cita y transcribe. Agrega que la contraria plantea como único argumento la inconstitucionalidad de normas jurídicas, entendiendo que, conforme la normativa transcripta, esté Tribunal no debería expedirse al respecto. Trae a colación lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa "PETROQUÍMICA COMODORO RVADAVIA C/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANA S/ RECURSO DE APELACIÓN" Expediente TF n° EX -2020-24600163, FALLO PLENARIO DEL 26/04/2022 y sostiene que en esa inteligencia, toda vez que la única forma de dar lugar al reclamo impetrado por la recurrente sería declarar la inconstitucionalidad del Decreto 793, solicita se rechace en su totalidad el recurso intentado por la actora con costas. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada atento que la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación cuya devolución reclama. Señala que la actora no logró demostrar en modo suficiente no haber trasladado el costo de los derechos de exportación que reclama, sino que, todo lo contrario, existen en las actuaciones administrativas elementos que demuestran que los derechos cuya repetición pretende han sido trasladados al comprador del exterior. Agrega que aunque hubiese acompañado a las actuaciones certificación contable, la misma no resulta de ninguna manera suficiente para acreditar la absorción de costos por parte de la Compañía, máxime considerando que de las declaraciones comprometidas por la misma actora en los PE surge la existencia de la traslación que ahora niega. Indica que, en el negado caso que se haga lugar a la repetición solicitada, correspondería aplicar el Fallo "Cencosud" y los artículos 811 y 812 del C.A. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del Caso Federal y pide que se rechace la apelación intentada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que con fecha 09/11/2022 se elevan los autos a la Sala "E" y el 11/11/2022 se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas **SIGEA Nro. 19144-5352-2019** se inician, el **26/06/2019**, con la solicitud de devolución de la suma de **U$S 391.812,13** en concepto de derechos de exportación con relación al **PE Nro 18 049 EC01 001469 A** oficializado el **29/11/2018**. A fs. 1/4, se agrega el recurso mediante el cual la firma **"Pan American Energy S.L."** funda la devolución solicitada. A fs. 17 mediante la Resolución N° 67/2019 (AD SARA), se tiene por deducido el procedimiento de repetición y se ordena remitir los autos a Sección Económica Financiera y a "Inspección Ex Ante" a los fines de constatar que la firma repitente se encuentre inscripta en el sistema correspondiente y a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 24 mediante la Nota N° 190/2019 (SEC ECFI) se informa que los derechos de exportación se encuentran pagados en su totalidad. A fs. 40/56 se glosan copias certificadas de la documentación correspondiente a la destinación en trato. A fs. 61 se agrega la Nota N° 40/2020 y se informa que el importe a devolver sería de U$S 391.812,13 ($15.069.094,52). A fs. 63/66 se agrega el Dictamen Jurídico 011/21 (DV RJU4) por el cual se interpreta que no corresponde hacer lugar a la repetición interpuesta. A fs. 67 se agrega la Nota 16/2021 por la que se informa que se procede a archivar las actuaciones porque sigue el trámite por GDE por el EX -2021-01306793-AFIP-DIRACE#SDGOAI. A fs. 68/69 se glosa nuevo dictamen –IF-2021-01412439-AFIP-DVRTA#SDGOAI- y a fs. 70/71 se dicta la resolución RESOL-2022-41-E-AFIP-SDGOAI que se apela en autos.

Que las actuaciones administrativas **SIGEA Nro. 19144-5353-2019** se inician, el **26/06/2019**, con la solicitud de devolución de la suma de **U$S 916.288,71** en concepto de derechos de exportación con relación al **PE Nro 18 049 EC01 001470 P** oficializado el **29/11/2018**. A fs. 1/4, se agrega el recurso mediante el cual la firma **"Pan American Energy S.L."** funda la devolución solicitada. A fs. 17/18 mediante la Resolución N° 68/2019 (AD SARA), se tiene por deducido

el procedimiento de repetición y se ordena remitir los autos a Sección Económica Financiera y a "Inspección Ex Ante" a los fines de constatar que la firma repitente se encuentre inscripta en el sistema correspondiente y a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 24 mediante la Nota N° 188/2019 (SEC ECFI) se informa que los derechos de exportación se encuentran pagados en su totalidad. A fs. 43/63 se glosan copias certificadas de la documentación correspondiente a la destinación en trato. A fs. 68 se agrega la Nota N° 39/2020 y se informa que el importe a devolver sería de U$S 916.288,69 ($35.240.463,02). A fs. 70/73 se agrega el Dictamen Jurídico 010/21 (DV RJU4) por el cual se interpreta que no corresponde hacer lugar a la repetición interpuesta. A fs. 74 se agrega la Nota 15/2021 por la que se informa que se procede a archivar las actuaciones porque sigue el trámite por GDE por el EX -2021-01306164-AFIP-DIRACE#SDGOAI. A fs. 75/76 se glosa nuevo dictamen –IF-2021-01412106-AFIP-DVRTA#SDGOAI- y a fs. 77/78 se dicta la resolución RESOL-2022-41-E-AFIP-SDGOAI que se apela en autos.

V.- Que corresponde resolver en la causa si la **RESOL-2022-41-E-AFIP-SDGOAI**, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por **"Pan American Energy S.L"** (derechos de exportación abonados con relación a los **PE Nro. 18 078 ECO1 001469 A** y **Nro. 18 078 ECO1 001470 P** oficializados el **29/11/2018)** se ajusta a derecho.

Que cabe señalar que mediante los aludidos permisos de embarque la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada abonando los derechos de exportación establecidos por el **Decreto N° 793/18**, que 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).

Que la actora cuestiona lo establecido por el mencionado **Decreto N° 793/18** invocando lo dispuesto en el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755 del CA. Sostiene que si bien en los considerandos del citado decreto se destaca que la norma es un decreto reglamentario (dictado en ejercicio de la facultad prevista en el art. 99, inc. 2 de la CN), lo cierto es que opera como un reglamento delegado y que hoy en día -luego de la reforma del año 1994- se encuentra prohibido por el art. 76 de la CN.

Que la recurrente aduce que la validez del **Decreto Nro. 793/18** debe analizarse de conformidad al criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Camaronera Patagónica", argumentando que se trata de una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad). Refiere al principio de legalidad y alude que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se irrogó 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. Plantea la inconstitucionalidad y nulidad absoluta e insanable del **Decreto Nro. 793/18** y manifiesta que recién pudo recobrar virtualidad el 13/12/2018 con el dictado de la Ley 27.467 que lo validó. Finalmente, cita el reciente Plenario del Tribunal de fecha 26 de abril de 2022 y manifiesta que tiene reservas respecto a su aplicación y de sus efectos prácticos.

Que la representación fiscal rechaza que en el caso resulte de aplicación el criterio expuesto por la CSJN en la causa "Camaronera", invocando lo sentenciado en los autos caratulados "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANA s/ Recurso de apelación", expediente N° 38.422-A y en otros precedentes jurisprudenciales relativos al citado Decreto Nro. 793/2018, que le dieron razón a su mandante. 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., que cita y transcribe. Finalmente hace referencia a que la exportadora en ningún momento demostró no haber trasladado el costo de los derechos a los terceros involucrados en la operación de compraventa de la mercadería exportada.

Que de las actuaciones administrativas del caso resulta que la firma **"Pan American Energy S.L"** documentó mediante los permisos de embarque **PE Nro 18 078 ECO1 001469 A y PE Nro. 18 078 ECO1 001470 P,** ambos oficializados el **29/11/2018,** mercadería de la **PA Nro 2711.21.00.000T** por la 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 es 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

Que en primer término cabe desestimar el planteo de falta de legitimación invocado por la representación fiscal, toda vez que surge manifiesto de los PE involucrados en la causa que fue la recurrente quien documentó y abonó los derechos de exportación que en la causa se cuestionan, debiendo tenerse en consideración además que las mencionadas afirmaciones no han sido probadas por el fisco nacional.

Que en segundo lugar cabe señalar que conforme con lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A. el Tribunal Fiscal 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, motivo por el cual siendo ello así, si no existe pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, correspondería rechazar el planteo de inconstitucionalidad efectuado por los recurrentes y por el contrario, si existen pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la solución adoptada en esas decisiones.

Que la redacción del artículo 1164 del C.A. al señalar que “podrá seguir la interpretación”, no significa que resulte optativo para el Tribunal tomar ese criterio o establecer uno distinto. A mi entender el término “podrá” solo fue utilizado para establecer la excepción a la regla general, pero los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no pueden ser soslayados por este Tribunal Fiscal.

En este punto resulta pertinente reproducir el criterio establecido por la Corte Suprema y por razones de brevedad transcribiré las citas que la Dra. Catalina García Vizcaíno, realiza en la página 459 de su libro: “El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores”. En homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación. (2 da. Edición –Abeledo Perrot, 2011). “La Corte ha sostenido que pese a que “solo decide en los procesos concretos que le son sometidos y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (...). De esa doctrina y de Fallos 212:51 y 160 emana la consecuencia de que carecen de fundamentos las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución y de las leyes dictadas en su consecuencia(...) especialmente en supuestos como el presente, en el cual dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante” (Corte Sup. 4/7/1985 “Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo” (Fallos 307:1094 y sus citas). Ello es así por cuanto, por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad definitiva para la justicia de toda la República (art. 100, CN [actualmente art. 116 según la reforma de 1994], y art 14, Ley 48 Fallos 212:51). Que, por otra parte la Corte Suprema ha expresado en forma contundente que el desconocimiento de las pautas dadas por ella en sus pronunciamientos basta para descalificar las sentencias emanadas de tribunales inferiores, “pues la ausencia de argumentos que permitan determinar el criterio seguido para prescindir de la doctrina jurisprudencial de la Corte aplicable al caso importa una decisiva carencia de fundamentación que vicia la sentencia como acto jurisdiccional (30/6/1999 “Garcia Sixto E” LL1999-E-352)”. Cabe concluir entonces que en cada caso el Tribunal Fiscal deberá examinar si la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en causas análogas. (ver mi voto en la causa 39.154-A “Transportadora de Gas del Sur SA” (2/12/2019 entre otras) en la que se rechazó una repetición por haber considerado que existía una ley expresa y que la Corte no se había pronunciado en contra de su validez).

Que en lo relativo a que en los términos del art 755 del Código Aduanero el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, cabe señalar que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ratificado el carácter tributario de los derechos de exportación y de importación, establecidos por el Código Aduanero. En la división tripartita tradicional los ubicó como “impuestos”, como la generalidad de la doctrina, con la excepción de Juan Carlos Luqui quien afirma el carácter tributario de los derechos, ubicándolos como un gravamen diferente de los impuestos. Pero en cualquier caso y para todos, siempre se aplica el principio de legalidad (arts. 4, 17 y 75 inc. 1 de la Constitución Nacional). La misma Corte Suprema ha reconocido la validez de las leyes que delegan en el Poder Ejecutivo la facultad de reglamentar o completar algunos aspectos para posibilitar la aplicación de las leyes tributarias, siempre que en la ley estén precisados los

casos y situaciones en que el Poder Administrador ejercerá esa facultad de modo de no vulnerar el artículo 76 de la Constitución Nacional.

Que después de la reforma constitucional del año 1994, la Corte afirmó respecto de distintos tributos, que resulta inválida la delegación legislativa que no establece escalas para determinar los importes o alícuotas, sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución (criterio de Fallos 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:336; 323:3770; 326:4251).

En el caso de los derechos de exportación y a las facultades establecidas por el artículo 755 del Código Aduanero, la CSJN aplicó los mismos principios mencionados en la sentencia dictada el 15 de abril de 2014 en la causa "Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo". Ha sostenido que el Congreso no ha previsto cual es la alícuota aplicable ni siquiera mediante mínimos o máximos. Sostuvo que el silencio de la ley sobre el tema, coloca a las normas dictadas en su exclusivo amparo "a extramuros de los principios constitucionales". Reitera en la sentencia que resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorizar, elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa. Si bien el caso citado se refería a la resolución 11/2002 del Ministerio de Economía, la situación es análoga a la que se presenta con el Decreto 793/2018 y en consecuencia corresponde aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema citada, que ha seguido en la materia los principios que venía sustentando de manera inalterable desde Fallos 316:2329.

Que por lo expuesto considero que debe aplicarse lo resuelto por la Corte Suprema, en razón de que no puede considerarse que se trate de un criterio aislado o circunstancial, sino por el contrario se trata de una jurisprudencia pacífica.

Que, en síntesis, por aplicación de los principios sentados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Tribunal Fiscal no debe considerar válidos los derechos de exportación cuyas alícuotas se hayan establecido por normas dictadas por el Poder Ejecutivo; la Jefatura de Gabinete o cualquier organismo administrativo, que tengan fundamento exclusivo en el artículo 755 del Código Aduanero.

Que el **Decreto Nro. 793/18**, del 4/09/2018, se funda en el artículo 99 incisos 1 y 2 de la Constitución Nacional y en el artículo 755 del Código Aduanero. La norma constitucional invocada reconoce que el Poder Ejecutivo: 1. Es el jefe supremo de la Nación, jefe del gobierno y responsable político de la administración general del país, 2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias.

El inciso 1 del artículo 99 citado debe interpretarse correlativamente con el inciso 3 y el artículo 76 de la Constitución Nacional, que expresamente impiden al Poder Ejecutivo Nacional dictar disposiciones de naturaleza tributaria. En cuanto al inciso 2 supone la vigencia de una ley en materia tributaria, que le permita dictar las normas necesarias para la ejecución de una ley. En el caso concreto, la invocación al artículo 755 del Código Aduanero no lo faculta para establecer las alícuotas tributarias si no existe otra ley que en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya establecido escalas para determinar los importes o alícuotas, con límites expresos y una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución.

Que en consecuencia considero que, por aplicación de los principios establecidos por la Corte Suprema en causas análogas, el Tribunal Fiscal debe declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en las acciones de repetición de los derechos de exportación pagados durante el período en que no existió una ratificación legislativa, es decir, desde el 4/9/2018 hasta la entrada en vigencia de la ley 27.467 que los ratificó. Dicha ratificación solo rige para las exportaciones registradas ante la Dirección General de Aduanas a partir del 4/12/2018 y carece de efectos retroactivos, tal como lo tiene resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en causas análogas de naturaleza tributaria (Camaronera Patagónica citada y Kupchik, Fallos 321:366, entre muchos otros).

Que por los motivos expuestos, le asiste razón a la recurrente al considerar la invalidez del Decreto 793/2018, a la fecha en que documentó los **PE Nro 18 078 ECO1 001469 A y PE Nro. 18 078 ECO1 001470 P,** ambos oficializados el **29/11/2018,** y por ende resultaría procedente hacer lugar al pedido de devolución de la suma abonada en concepto de derechos de exportación, que debería liquidarse en pesos de conformidad al criterio sentado por la CSJN en la causa "Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA" del 15/05/2014, con más los intereses establecidos en el art. 811 del CA desde el **26/06/2019** (fecha de pedido de devolución) hasta la de efectivo pago.

VI.- Que sin perjuicio de lo expuesto, debo señalar que 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°.- 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"*.

Que siendo ello así y en virtud de lo dispuesto en el art 151 de la Ley 11.683, resultando en el caso aplicable la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, corresponde confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma **"Pan American Energy S.L"**.

VII.- Que en atención a que la solución de la causa viene dada por un reciente fallo plenario de este Tribunal Fiscal de la Nación, resulta procedente imponer las costas por su orden (cfme doct Sala "E" in re "Molinos Río de la Plata SA" del 16/11/00 y CNACAF, Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7/10/04 (TFN 15197-A).

POR ello VOTO por:

Confirmar la **Resolución RESOL-2022-41-E-AFIP-SDGOAI**, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma **"Pan American Energy S.L"**, con costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiere a lo resuelto por la Dra. Musso, en cuanto confirma la **Resolución RESOL-2022-41-E-AFIP-SDGOAI**, dictada por la Sra. Subdirectora de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior, en tanto, denegó las solicitudes de devolución de derechos de exportación establecidos por el **Decreto Nro. 793/2018** en los **SIGEA Nro. 19144-5352-2019 en relación a la Exportación a Consumo Nro. 18 078 ECO1 001469 A** (oficializado con fecha 29/11/2018) y **SIGEA Nro. 19144-5353-2019 en relación a la Exportación a Consumo Nro. 18 078 ECO1 001470 P** (oficializado con fecha 29/11/2018), imponiendo las costas por su orden. Ello, por aplicación de la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "*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”, con fundamento en los argumentos allí expuestos.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiere en lo sustancial al Voto de la Dra. Musso.

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

Confirmar la **Resolución RESOL-2022-41-E-AFIP-SDGOAI**, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma **“Pan American Energy S.L”**, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente por Secretaría General de Asuntos Aduaneros archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.01 12:53:33 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.01 12:54:38 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.01 12:58:15 -03:00

Cora Marcela Musso
Vocal
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.01 12:58:15 -03:00