República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-129874864-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 1 de Diciembre de 2022

Referencia: -SENTENCIA- EX-2022-62516979-APN-SGASAD#TFN (LIXIS S.A.)

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-2022-62516979-APN-SGASAD#TFN (LIXIS S.A.).-**

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I.- Que la firma "**LIXIS SA**", por apoderado, interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2022-182-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM de fecha 21.04.22, dictada por la Dirección Aduana de Ezeiza, en la actuación SIGEA 19144-14231-2019 en cuanto deniega la repetición de la suma abonada en concepto de derechos de exportación establecidos por el Decreto Nro. 793/2018, en relación al Permiso de Embarque Nro 18073EC01030035J. Hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que su mandante abonó la suma de PESOS CIENTO SETENTA Y CINCO MIL CIENTO SESENTA Y CUATRO CON 60/100 ($ 175.164,60) en concepto de Derechos de Exportación en los términos dispuestos por el citado decreto, el cual fijó hasta el 31/12/2020 una alícuota del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), estableciéndose un tope de $ 4 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda en cada caso. Afirma que el Decreto 793/18 no contiene un respaldo legal suficiente para ser aplicado sin una política legislativa que lo habilite. Invoca la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 15/4/14 en el caso "Camaronera Patagónica S.A. c/EN-M de Economía s/amparo y sostiene que el decreto aquí cuestionado no es un mero reglamento, sino que opera como un reglamento delegado, prohibido por el artículo 76 de la Constitución Nacional. Afirma al respecto que el servicio aduanero omite considerar que el decreto en cuestión es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice y sostiene que debe tenerse en cuenta los derechos y garantías a favor de los sujetos tributarios obligados contenidos en la Constitución; que comprende, entre otros, los de reserva de ley, indelegabilidad legislativa, irretroactividad, no confiscatoriedad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y razonabilidad, principios constitucionales que actúan como límite y cauce para el ejercicio de la potestad normativa tributaria, por tales razones manifiesta que los derechos de exportación fijados en el decreto 793/18 resultan inconstitucionales.- Invoca a su vez el antecedente "Selcro" (C.S, Fallos 326:4251), el cual dispuso que el Poder Ejecutivo no puede crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo y expresa que el art. 755 del CA deja al arbitrio del Poder Ejecutivo la facultad de gravar y modificar las alícuotas. Explicita que la Corte Suprema, en el caso "Camaronera Patagónica S.A.", establece que el principio de legalidad en materia tributaria no cede en circunstancias de emergencia pública ni aún en circunstancias en que se actúa con el mecanismo de delegación legislativa, motivo por el cual a su entender el Decreto en cuestión resulta

nulo de nulidad absoluta e insanable y expresa, al respecto, que recién pudo recobrar virtualidad al entrar en vigencia la ley 27.467 el 13/12/18. Cita Jurisprudencia relativa a la causa remitiendo a fallos de la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia y de Rosario (conf. “Estelar Resources Limited SA. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo Ley 16.986”, expediente 19.606/2018, de fecha 26.12.18”), (conf. “Danes SRL. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Ley de Amparo Ley 16.986”, expte. FRO 83479/2018”) y el fallo del TFN, Sala E, 21/9/21, “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/Apelación” (IF-2021-89017673-APN-VOCXIII#TFN, Causa EX2020-25041338). En cuanto a la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para dictar la inconstitucionalidad de la norma, expresa que corresponde aplicar la doctrina sentada por la Corte en el caso “Camaronera Patagónica S.A.” en tanto es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional.-

II.- La representación fiscal, con fecha 30 de septiembre de 2022, contesta el traslado ordenado 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 este proceso. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión y 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. Invoca al respecto, lo dispuesto en el art 724 del Código Aduanero en cuanto establece que el hecho imponible que genera el pago del tributo en discusión es la exportación a consumo y refiere que se concretó una compraventa internacional en la cual el exportador local vende al comprador o importador foráneo la mercadería objeto de la destinación aduanera. En tal sentido, arguye que ha sido el importador quien soportó económicamente los derechos de exportación produciéndose la traslación del tributo el cual, indica que se encuentra incluido en el precio FOB declarado, conformando la base imponible de tributación. Arguye 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 y sostiene que corresponde tener presente el principio de veracidad y exactitud de la declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana invocados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (12/5/1992, “Subpga SACIE e I”, (Fallos 315:942) entre tantos). Plantea, en tal sentido, la carencia de derecho o falta de legitimación activa o tradicionalmente denominada "falta de acción" (sine actione agit), y solicita se rechace la acción intentada por la actora, con costas. Por otra parte, expresa que corresponde a derecho rechazar el pedido de devolución, puesto que el pago se concretó sin reserva alguna ni bajo protesto. Subsidiariamente contesta el traslado ordenado, refiere a los antecedentes normativos aplicables en la causa, haciendo mención a los arts. 724 y 725 del Código Aduanero y al art 755 del mencionado plexo normativo, que transcribe. Argumenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la citada causa “Camaronera Patagónica” establece la delegación legislativa en el marco del art. 76 y 99 inc. 3 de la CN, habiéndose considerado a la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía allí controvertida como “legislación delegada dictada con sustento en la legislación preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994” en la medida en que no se habrían fijado las pautas reglamentarias esenciales del tributo. Sostiene que en el aludido caso se consideró inadmisible la normativa no ratificada por el Congreso, pero se la reconoce a posteriori ya que existe una voluntad por parte del legislador lo suficientemente clara como para darle la entidad legal suficiente para poseer validez en los términos del art. 76 C.N y las pautas que viabilizarían en su consideración la delegación legislativa reglamentaria (art. 99, inc. 2 C.N.) para el caso de los derechos de exportación. Cita jurisprudencia del TFN, indica que en autos no se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que el decreto cuestionado, a diferencia de la Resolución N° 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122 que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso. 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 N° 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 Nacional 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 N° 26.122 sino que, por el contrario, el Art. 82 de la Ley N° 27.467 mantuvo su validez y vigencia, por el Art. 54 de la Ley N° 27.541. Refiere a los argumentos expuestos en la causa "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/DGA s/Recurso de apelación", Expte. Nro. 38.422-A. Finalmente plantea que este Tribunal es incompetente para declarar la inconstitucionalidad que la recurrente sostiene, en virtud de lo normado por el art. 1164 C.A. Cita jurisprudencia, señala que para el supuesto en que se entendiera que procede la repetición que se pretende, correspondería aplicar lo resuelto el 15.05.2014 por la Excelentísima Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/DGA s/ RECURSO EXTRAORDINARIO, S.C., C.1242, L.XLIX", con más los intereses previstos por los artículos 811 y 812 del C.A. Ofrece como prueba las act adm del caso 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.- Que con fecha 11/10/2022 se corre traslado a la actora de la excepción de falta de legitimación activa planteada por la representación fiscal. Con fecha 20/10/2022 contesta la actora el traslado conferido. Expresa al respecto, que lo planteado por la representación fiscal constituye una defensa que debe ser tratada como una cuestión de fondo y señala jurisprudencia que entiende aplicable en la materia, cita que el interés inmediato y actual del contribuyente existe indistintamente de quien soporte el peso del tributo y afirma que, en caso contrario se violentarían los principios fundamentales de la Constitución Nacional. Por otra parte, expresa que la jurisprudencia es clara al no exigir la prueba del empobrecimiento como requisito de la acción de repetición. Agrega, que en materia aduanera tal supuesto, implicaría exigir un requisito no establecido en la ley como condición para la repetición de un tributo. Cita Jurisprudencia y doctrina al respecto. Con fecha 22/11/2022 se declara como de previo y especial pronunciamiento la excepción planteada y se elevan los autos a la Sala "E". Posteriormente se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 19144-14231-2019 se inician (fs. 1/5) con el escrito presentado por la firma "**LIXIS S.A.**" el **24/10/2019**, mediante el cual se solicita la devolución de la suma de u$u 4.516,88 en concepto de derechos de exportación con relación a la **destinación** 18073EC01030035J **oficializada el 23/10/2018**, cuya copia se acompaña a fs. 10. A fs.41 mediante Nota 66/2022 (DV ARIN) se informa que la p.SIM 9031.80.99.100 J y 9031.90.90.900 Y ostentaba un derecho de exportación del 0% de acuerdo a lo establecido por el Dto N°1126/17 y sus modificatorias, mas el derecho de exportación adicional del 12% debiendo tenerse en cuenta los límites establecidos en el art.2° del Dto. n°793/2018 y su modificatorio.- A fs. 42/43 mediante Nota 84/2022 (DV TECE) la División Técnica de Exportación emite un informe que determina la improcedencia de acceder a la devolución solicitada. A fs. 46/47 y vta obra el informe del servicio jurídico por el cual se interpreta que no corresponde hacer lugar a la devolución solicitada y a fs.48/49 se dicta la **RESOL -2022-182-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM** que se apela en autos.-

VI.- Que corresponde analizar el planteo de falta de legitimación activa de la firma **"LIXIS S.A."** para reclamar la devolución de los derechos de exportación involucrados en la causa, efectuado por el fisco nacional.

Que la representación fiscal al contestar el traslado conferido en autos plantea la falta de legitimación activa de la recurrente argumentando que los derechos de exportación en trato estaban incluidos en el precio de la mercadería exportada, siendo el importador o comprador extranjero, el que soportó el pago de los mismos, toda vez que de las declaraciones comprometidas volcadas en los permisos de embarque se puede observar que: 1. Por un lado en cada Permiso de Embarque en el Campo "Opciones/Ventajas" consignó "DEREXPINCLUFOB" que implica "Los derechos de exportación y demás tributos están incluidos en el precio FOB declarado" y la actora indicó "SI" al momento de validar dicho texto en el Sistema Informático Malvina (SIM).

Que el fisco alude que queda claro que en la especie se produjo la traslación del tributo al importador extranjero, motivo por el cual, entiende que deviene improcedente que la encartada pretenda se le devuelva la suma de dinero que envió el comprador, puesto que ella, solamente se limitó a pagar, con las divisas recibidas desde el exterior y, sostiene que dicha traslación no requiere mayor demostración que la propia declaración comprometida por la actora en las destinaciones de

exportación. Aduce que de lo expuesto se desprende la carencia de derecho o falta de legitimación activa o tradicionalmente denominada de "falta de acción" (sine actione agit), 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 y cita el criterio expuesto por la CSJN en la causa “Nobleza Piccardo”.

Que la actora manifiesta que la inclusión de los derechos de exportación en el precio no implica que el comprador del exterior haya soportado económicamente el costo del tributo e invoca jurisprudencia que entiende aplicable. Sostiene en tal sentido, que la aplicación de la teoría del empobrecimiento implicaría exigir un requisito que la ley no exige como condición para la repetición de un tributo

Que 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).

Que en la causa la recurrente -en su carácter de exportadora- solicita la devolución de la suma de derechos de exportación liquidada y abonada en virtud de lo establecido en el **Decreto 793/18**, invocando la inconstitucionalidad del mismo.

Que el Código Aduanero, 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”.

Que debe señalarse que el Código Aduanero no establece como requisito necesario 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).

Que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa resulta que la firma **“LIXIS SA”** en su carácter de exportadora habilitada, documentó el **PE Nro 18073EC01030035J** y abonó los derechos de exportación vinculados al mismo. Ello resulta de la aludida destinación confrontada con las constancias las agregadas por el fisco nacional (ver prints de fs. 19/23 e Informe de fs. 24 de las act.adm.).

Que ello concuerda con lo normado en el Código Aduanero, en cuanto establece la identidad de los responsables del pago los derechos de aduana (Artículo 777), siendo que el único deudor de los derechos de exportación, que debían pagarse por las operaciones en trato, era el exportador que documentó las mismas, verificándose en el caso, que quien abonó los tributos es el mismo sujeto que solicitó su devolución, en virtud de lo normado en el art 809 del CA.

Que de la documentación obrante en las act. adm. 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 ha sido documentada la operación en trato -habiéndose incluido los derechos de exportación en el VALOR FOB declarado, no ha sido acompañada ninguna constancia a la causa de la que se desprenda la real y efectiva incidencia/traslación de los derechos de exportación cuestionados en el precio pagado por el comprador del exterior.

Que cabe aclarar que en el caso “Nobleza Piccardo”, invocado por el fisco, la CSJN consideró improcedente la acción de repetición tendiente a obtener la restitución de las sumas abonadas en concepto de contribución al "Fondo Transitorio para Financiar Desequilibrios Fiscales Provinciales". Allí sostuvo que no se acreditó el presupuesto básico de la acción porque la actora intenta repetir un tributo que por su naturaleza trasladó a los consumidores y aclaró que la acción de repetición de impuestos tiene su fundamento y origen en el principio de que nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro. Sostuvo que si bien es cierto que la traslación del impuesto impide al titular del pago formal reclamar su devolución en justicia, ello no obsta a que la acción de repetición sea ejercida por el contribuyente de hecho, que es la persona realmente incidida aun cuando ello sea difícil de determinar por haberse trasladado el gravamen a los consumidores, ya que el

remedio no puede ser nunca el enriquecimiento sin causa del contribuyente de derecho.

Que en atención a lo expuesto no resulta aplicable al caso el criterio allí sostenido, toda vez que en autos se cuestionan tributos aduaneros que difieren de los involucrados en la mencionada causa.

Que por los motivos expuestos no cabe más que rechazar el planteo de falta de legitimación activa efectuado por el fisco nacional, con costas.

VI.- Que corresponde resolver en la presente causa, si la Resolución RESOL-2022-182-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM de fecha 21.04.22 se ajusta a derecho, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de las sumas pretendidas por la firma "**LIXIS S.A.**" en concepto de derechos de exportación abonados con relación al Permiso de Embarque Nro 18073EC01030035J.-

Que cabe señalar que mediante el aludido permiso de embarque la actora documentó las exportaciones de las mercaderías allí declaradas abonando derechos de exportación establecidos por el Decreto N° 793/18, el cual fijó para todo el universo arancelario, una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Que la actora cuestiona lo establecido por el mencionado Decreto N° 793/18 y señala que el cobro de los derechos de exportación involucrados en la causa han sido ilegítimos e inconstitucionales, señalando expresamente que al momento del dictado y publicación del aludido Decreto no existía ninguna ley que permitiera gravar la exportación para consumo con las pautas tributarias correspondientes. Sostiene que en el caso resulta aplicable el criterio de la CSJN sentado en la causa "Camaronera Patagónica" de fecha 15/04/14, en el que se declaró expresamente que una ley no puede convalidar con efectos retroactivos una norma administrativa que por nuestra Constitución es considerada nula de nulidad absoluta, resultando en consecuencia el derecho de exportación válido recién a partir de entrada en vigor de la ley y no con anterioridad.

Que la representación fiscal sostiene que las normas del C.A. que regulan los derechos de

exportación se encuentran integradas a las delegaciones que establece el régimen general de delegación legislativa ordenado por Ley N°26.122 el cual la, expresa, que mantiene vigencia y validez desde el mismo momento que fue publicada en el Boletín Oficial el 28.07.06.- 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.

Que de las actuaciones administrativas del caso, resulta que la firma "**LIXIS S.A.**" documentó mediante PE Nro 18073EC01030035J oficializado con fecha 23/10/18 la exportación de mercadería por la que se abonaron derechos de exportación en los términos dispuestos 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, 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 sentado lo que antecede 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, corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad efectuado por la recurrente o por el contrario, si existen pronunciamiento 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 “García 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 cuál 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 sólo 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 Patagonica 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 el PE 18073EC01030035J oficializado 23/10/2018; 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 24/10/2019 (fecha del pedido de devolución) hasta la fecha de efectivo pago.-

VII.- 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: “ARTÍCULO 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. ARTÍCULO 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 "**LIXIS S.A.**".

IX.- Que en atención a que la solución del caso viene dada por un reciente Fallo Plenario de este Tribunal Fiscal de la Nación y en atención a las particularidades del caso (artículo 68, segundo párrafo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), resulta procedente imponer las costas por su orden.

POR ello VOTO por:

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

2.- Confirmar la **Resolución RESOL-2022-182-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM** en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma "**LIXIS S.A.**", con 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 de la Dra. Musso, en los Considerandos I, II, III y V.

II.- Que de las actuaciones administrativas del caso (**SIGEA 19144-14231-2019)**, resulta que la firma "**LIXIS S.A."** documentó mediante el Permiso de Embarque Nro. **18073EC01030035J (**oficializado el 23/10/2018), mercaderías de la Posiciones Arancelarias Nros.: 9031.80.99.100J y 9031.90.90.900, 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 interactuan) 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 art. 1163 del Código Aduanero.

Con fundamento en los argumentos expuestos precedentemente, voto en los mismos términos de la parte resolutiva del voto de la Dra. Musso, esto es, rechazar el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas y, confirmar la **RESOL-2022-182-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM**, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma **"LIXIS S.A."**, con costas por su orden.

El Dr. Héctor Juan Manuel Soria dijo:

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

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

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

2.- Confirmar la **Resolución RESOL-2022-182-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM** en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma "**LIXIS S.A.**", 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 12:40:49 -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 13:01:21 -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 13:03:52 -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 13:03:53 -03:00