República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-133136832-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 12 de Diciembre de 2022

Referencia: SENTENCIA SALA E EX-2022-37645990- -APN-SGASAD#TFN COPETRO SOCIEDAD COLECTIVA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria –por licencia de la Dra. Cora M. Musso-, a fin de resolver en los autos **EX-2022-37645990- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"COPETRO SOCIEDAD COLECTIVA"**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 02.05.22, mediante el IF-2022-42929831-SGASAD#TFN, la firma COPETRO SOCIEDAD COLECTIVA, a través de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° **RESOL-2022-12-E-AFIP-SDGOAM,** de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitanas, recaída en el expediente **SIGEA 19144-4227-2019,** en donde la Aduana deniega la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación -establecidos conforme el decreto 793/2018- relativos a la exportación a consumo documentada en el Permiso de Embarque **("PE") 18 033 EC01 004310 C**. La suma reclamada por el referido PE asciende a un total de u$s 608.489,02. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante el PE involucrado, el 12 de octubre de 2018, documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Señala que lo que se cuestiona en autos es la facultad que inconstitucionalmente se irrogó el Poder Ejecutivo al establecer los derechos de exportación y modificar la alícuota, sin sustento legal previo que lo ampare. Rechaza los argumentos de la Aduana referidos a que la firma no tendría derecho a solicitar la repetición en trato al haber procedido a realizar el pago de los derechos sin haber formulado reserva, ni nota de protesto, siendo que esa exigencia no está prevista en el Código, y por lo tanto debe ser desestimada. Aduce que, en su decisión, la Aduana pretende justificar la validez del decreto 793/18 en afirmaciones dogmáticas y sin hilo conductor o justificación válida. Indica que mediante los permisos de embarques involucrados, su mandante documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas 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 y en el dictamen jurídico que sustenta la resolución apelada 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 N° 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 aquí cuestionado, 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. 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 N° 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 N° 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 el permiso de embarque aquí involucrado se oficializó 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 N° 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 les 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. Destaca que, algunos años antes de "Camaronera Patagónica", la Corte anticipó su parecer en "Selcro".

Cita Jurisprudencia de este Tribunal Fiscal de la Nación y peticiona, por todas las consideraciones aquí expuestas, que 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. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 09.09.22 mediante el IF-2022-95443278-APN-DTD#JGM. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. 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. Manifiesta que si los derechos están incluidos en el precio quien aporta el dinero para solventar la carga tributaria, es el importador o comprador extranjero, quien deberá remitir por los canales financieros pertinentes las divisas necesarias para concretar el pago que materialmente concreta en territorio nacional el exportador local. Consigna que en el Permiso de Embarque 18 033 EC01 004310 C en el Campo “Opciones/Ventajas” la compañía 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 Nº 1452/2003). La actora indicó “SI” al momento de validar dicho texto en el Sistema Informático Malvina (SIM). Ello significa 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. Invoca los arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 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 le dio la Corte Suprema. Cita jurisprudencia de este tribunal en los autos “Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación”, Expte. 38.422-A, haciendo propias las consideraciones del Vocal preopinante respecto a la interpretación que corresponde dar a la ley 26.122, explayándose a dicho respecto. Asimismo, cita los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante ("Indunor SA c/EN- PEN y otro s/amparo Ley 16.986". Fallo de fecha 25/04/2019, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal- Sala II -Expte. 67133/2018; “Patagonic Gas SRL C/ EN-AFIP-DGA S/Amparo Ley 16.986”. Fallo de la Sala III de la CNACAF, de fecha 14/11/19- Expte. 74554/2018) señalando al fallo dictado por la Sala “G”, en los autos caratulados “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. C/ DGA. S/ Apelación”, Expte. EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN, del 18.02.21, que da por reproducido. Fundamenta luego que el Tribunal Fiscal resulta incompetente para declarar la inconstitucionalidad de las normas, refiriendo al art. 1164 del CA, jurisprudencia y doctrina. Cita la Causa Nº 9434-A “RBK ARGENTINA S.A. c/DGA s/ RECURSO DE APELACION”. Por último, trae a colación el decisorio arribado en el Plenario TFN del 26/04/2022 (IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN). Finalmente indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo “Cencosud” respecto de la moneda en que deben devolverse las diferencias de derechos que deban pagarse, y los artículos 811 y 812 del CA en relación a los intereses aplicables. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- El 31.08.22 la demandada, informa que, con la contestación del traslado, acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 19144-4227-2019. El 7/12/2022 se elevan los autos a esta Sala “E” y en la misma fecha se

los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-4227-2019 tienen origen el 05.06.19, mediante la presentación de escrito reclamando la repetición de los derechos de exportación respecto del PE 18 033 EC01 004310 C. A continuación, con fecha 24.06.19, el Administrador de la Aduana de La Plata dispone: **(i)** tener por presentada y parte a la empresa actora a través de su apoderado; **(ii)** por iniciado el procedimiento de repetición en los términos de la Resolución General (AFIP) 2365/07; **(iii)** por agregada la documental aportada; **(iv)** tener presentes las autorizaciones conferidas y que **(v)** por Sección EX ANTE se produzca el informe técnico requerido y por Sección Económica y Financiera se certifiquen los montos abonados y se extraigan las constancias del Sistema SIADERE, para su agregación. Con fecha 22.07.19, la jefatura de la Sección EX-ANTE certifica la documentación y el pago de los tributos objeto de repetición. El 02.08.19, pasa al Sector Jurídico para la emisión del dictamen de rigor. El 01.11.21, como medida para mejor proveer, se reitera la intervención de la Sección EX-ANTE quien en esta oportunidad informa que los tributos se encuentran incluidos en el precio FOB de la operación y que el monto de la Factura Comercial coincide con el valor FOB declarado en el PE. El 28.12.21 el sector Jurídico de la Aduana de La Plata emite su dictamen jurídico propiciando el rechazo de la devolución reclamada. Con posterioridad, y atento la cuantía de la repetición en trámite, interviene el Departamento Asesoramiento Aduanero que se expide en idéntico sentido. A continuación, obra la Resolución N° RESOL-2022-12-E-AFIP-SDGOAM apelada en estos autos, por la que no se hace lugar a la repetición solicitada.

V.- Que corresponde analizar el planteo de falta de legitimación activa de la firma “COPETRO SOCIEDAD COLECTIVA” 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 en la declaración comprometida en el Permiso de Embarque 18 033 EC01 004310 C en el Campo “Opciones/Ventajas” la compañía 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 Nº 1452/2003). 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 “COPETRO SOCIEDAD COLECTIVA” en su carácter de exportadora habilitada, documentó el PE 18 033 EC01 004310 C 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. 18/22 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. 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.- Corresponde ahora analizar si la Resolucion N° RESOL-2022-12-E-AFIP-SDGOAM, firmada por la Sub-Directora General de la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitanas, en cuanto resolvió denegar la devolución de las sumas pretendidas por Copetro Sociedad Colectiva en concepto de derechos de exportación (abonado por el PE 18 033 EC01 004310 C–oficializado el 12.10.18-), se ajusta a derecho.

Que mediante el referido PE la actora documentó la exportación a consumo de la mercadería en él declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18, que establecía para todo el universo arancelario, una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Que la recurrente aduce que la validez del Decreto N° 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. Finalmente plantea la inconstitucionalidad y nulidad absoluta e insanable del Decreto N° 793/18 y manifiesta que recién pudo recobrar virtualidad el 13/12/2018 con el dictado de la Ley 27.467 que lo validó.

La representación fiscal rechaza que en el caso resulte de aplicación el criterio expuesto por la CSJN en la causa “Camaronera Patagónica”, 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 N° 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.

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 N° 793/18 la recurrente, abonó los derechos de exportación liquidados a la fecha de registro de la operación.

Que atento los diversos planteos efectuados 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 N° 793/18, ni tampoco resulta aplicable –ver fundamentos en el punto IX “infra”- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente.

VII.- 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*”.

VIII.- 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. (Conforme 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.

IX.- 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 N° 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. La 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 N° 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 valor imponible o del precio oficial FOB) por lo que la voluntad del legislador en este sentido es indubitable.

Que en este mismo sentido, con fecha 26/04/2022, este Tribunal Fiscal 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"*** (las cursivas y negritas me corresponden).

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad del Decreto N° 793/2018 y demás pretensiones planteadas por la parte recurrente.

X.- Por último, corresponde aclarar que no es factible extender -como lo solicita la parte 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.

XI.- Que en atención a que la solución de la causa viene dada por un reciente fallo plenario de este Tribunal Fiscal de la Nación, en los términos del art. 1163 del C.A. resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme la doctrina de esta 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, entre muchas otras).

Que por ello, VOTO por:

1. Rechazar la falta de legitimación activa opuesta por el fisco nacional, con costas.

2. Confirmar la **Resolución N° RESOL-2022-12-E-AFIP-SDGOAM**, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "**COPETRO SOCIEDAD COLECTIVA**", con costas por su orden.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez, especialmente en cuanto aplica la doctrina legal del punto 3 del Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado el 26.04.22 en la causa EX-2020-24600163--

APN-SGASAD#TFN, caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” y confirma la resolución aduanera apelada en estos autos, imponiendo las costas por su orden.

Ello, sin perjuicio de dejar a salvo mi opinión, expresada en mi voto en el precedente de esta Sala E del 29.10.21, autos “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A.” (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) en el que se tratan los argumentos expuestos por las partes 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, considero que correspondería declarar que el decreto 793/2018, entre el 04.09.18 y el 04.12.18, es nulo de nulidad absoluta e insanable (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución); hacer lugar a la repetición por la suma de Dólares Seiscientos Ocho Mil Cuatrocientos Ochenta y Nueve Mil con 02/100 ($ 608.489,02) con más los intereses correspondientes, e imponer las costas a la Aduana.

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

1. Rechazar la falta de legitimación activa opuesta por el fisco nacional, con costas.

2. Confirmar la Resolución N° RESOL-2022-12-E-AFIP-SDGOAM, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma “COPETRO SOCIEDAD COLECTIVA”, con costas por su orden.

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria, por encontrarse de licencia la Dra. Musso (arts. 59 del RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.07 20:35:22 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.12 10:13:09 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.12 10:13:10 -03:00