República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-69295629-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 7 de Julio de 2022

Referencia: -SENTENCIA- EX-2022-15552536-APN-SGASAD#TFN (XEITOSIÑO S.A.).

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Cora M. Musso, Héctor H. 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-2022-15552536-APN-SGASAD#TFN (XEITOSIÑO S.A.).**

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I.- Que, en el recurso de apelación obrante en autos, la actora por medio de apoderado apela la **Resolución Nº 156/2021 (AD MARD)**, dictada por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata, en tanto denegó la solicitud de devolución de los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el **Decreto 793/2018,** por la suma de **$1.333.866,89**, abonados en relación a los **PE Nros 18037EC01007121J** y **18037EC01007106M**.

Relata que en el curso de sus operaciones corrientes, mediante los permisos de embarque en trato documentó la exportación de la mercadería allí declarada y en oportunidad de proceder a cada embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos por el Decreto N° 793/18. Aduce que teniendo en cuenta que los derechos de exportación fijados por el Decreto Nº 793/18 no contenían un respaldo legal suficiente, inició el procedimiento de repetición previsto en los artículos 1068, ss. y cc., CA, citando los principios constitucionales que así lo demostraban y, fundamentalmente, 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”. Cuestiona los argumentos expuestos por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata en la resolución apelada y contesta cada uno de ellos, señalando expresamente que, contrariamente a lo sostenido por la Aduana, surgen con claridad del propio Código Aduanero y de la unánime doctrina en la materia, fundamentos suficientes para desvirtuar la supuesta falta de legitimación activa que el servicio aduanero invoca. Indica que existe consenso en la doctrina al señalar que el Código Aduanero contiene una regulación muy precisa sobre la identidad de los responsables de los derechos de aduana y remite a lo dispuesto en el art. 777, refiriendo asimismo que no surge del mencionado plexo normativo el supuesto de traslación del tributo al importador extranjero, en el marco de una exportación, al que hace referencia el Señor Administrador en el fallo recurrido. Arguye que en el caso, el único deudor de los derechos aduaneros que debían pagarse (y se pagaron) en el marco de la exportación era, precisamente, la firma **“Xeitosiño SA”**, en su carácter de exportador, por lo que siendo el sujeto que pagó los

tributos, se encuentra legitimado para solicitar la devolución de los mismos, conforme lo dispuesto en el art. 809, ss. y cc., del CA. Manifiesta que el hecho de que, en la operación en trato, los derechos de exportación se encuentren incluidos en el precio acordado con el comprador del exterior, no tiene injerencia alguna sobre quien resulta ser el sujeto gravado por los derechos aduaneros, como tampoco tiene injerencia alguna sobre quien resultará legitimado para reclamar, eventualmente, la repetición de los derechos de exportación pagados en el marco de la operación de que se trate y refiere que dicha inclusión de los derechos de exportación en el precio no implica, en modo alguno, que el comprador del exterior haya soportado económicamente el costo del tributo, tal como se afirma en la resolución aquí cuestionada. Sostiene que en el caso no existe traslación alguna del tributo al importador extranjero, tal como plantea la contraria, por la sencilla razón de que ni la legislación aduanera, ni la doctrina especializada contemplan dicho supuesto, sino que por el contrario, tanto la ley como la doctrina establecen claramente quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, vale decir, quién es el deudor de los derechos aduaneros. Cita jurisprudencia y expresa que, siendo que fue la firma **“Xeitosiño SA”** quien pagó los derechos de exportación en trato, no existe duda alguna de que se encuentra legitimada para solicitar la devolución de los mismos, conforme lo dispuesto en el art. 809, ss. y cc., del CA. Desestima asimismo el argumento de la Aduana referido a que al haberse hecho uso del plazo de espera establecido en el art. 4º del mentado decreto, se reconoció su valía, indicando expresamente que el plazo de espera establecido en el mencionado art. 4º es una réplica del plazo establecido en el segundo párrafo del art. 54, inc. a), del Decreto 1001/82 con la diferencia de que el plazo se redujo de 120 a 60 días y que, sin perjuicio de ello, el plazo de 15 días establecido en el primer párrafo de ese mismo artículo continuó vigente. Invoca que lo que se cuestiona en la causa no es la reducción del plazo de espera mediante un decreto del Poder Ejecutivo, sino 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 el argumento aduanero referido a la falta de reserva al realizarse el pago de los derechos, indicada en la resolución, señalando que el art. 1069 del CA es claro al señalar que son susceptibles de repetición los pagos efectuados en forma espontánea y los pagos efectuados a requerimiento del servicio aduanero, destacando que la doctrina, recepta el criterio de la repetición de lo pagado sin causa, sustentado en el derecho natural de que nadie debe enriquecerse sin causa; de lo que se deriva que no debe formalizarse el pago “bajo reserva” que pretende el juez administrativo. Expresa que la exigencia de reserva del pago del derecho que luego se repite, entonces, supone una exigencia que el Código no prevé y que por lo tanto, debe ser desestimada.

Plantea que por el Decreto 793/18, el Poder Ejecutivo fijó, para todo el universo arancelario, un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería), invocando, a su respecto, el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755, del CA y que si bien en los considerandos del 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. Alude que el decreto que cuestiona, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado (autorizado a partir de la doctrina sentada por la Corte en Delfino-Mouviel- Cocchia que admitió la delegación impropia) y que tenía sustento en el antiguo art. 86, inc. 2 de la Constitución Nacional y que hoy en día –luego de la reforma del año 1994- se encuentra prohibido por el art. 76. Sostiene que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que el Decreto 793/18 es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad) y que el tema analizado en “Camaronera Patagónica” es ciertamente análogo al que aquí se cuestiona y que, además, motivó el dictado de la ley 27.467 que, luego de ratificar la validez y vigencia del decreto aquí cuestionado, sí estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Sostiene que por lo expuesto, corresponde, analizar los alcances del decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA para concluir que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del

Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Invoca que si bien la norma que cuestiona se dictó en uso de las facultades conferidas por el artículo 99 incisos 1 y 2 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL, también se dictó por directa aplicación del artículo 755 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, el que, en cuanto interesa, delega en el Poder Ejecutivo, la posibilidad de a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido, con el objeto de cumplir alguna de las finalidades allí estipuladas de modo genérico. Cuestiona que el servicio aduanero haya omitido considerar que la facultad reglamentaria prevista en el art. 99, inc. 2 de la Constitución Nacional es exactamente la misma facultad que antes estaba prevista en el art. 86, inc. 2 y que, dio lugar a la denominada delegación impropia desarrollada por la Corte Suprema en la doctrina Delfino-Mouviel-Cocchia. Argumenta que en la causa corresponde analizar la inconstitucionalidad del decreto a la luz de ls doctrina mencionada, restringida aún más con el art. 76 de la Constitución agregado en la última reforma del año 1994 y la doctrina que se extrae de “Camaronera Patagónica”, sosteniendo que la doctrina y la jurisprudencia han coincidido desde antiguo en que los derechos de aduana -y en lo que aquí especialmente interesa, los derechos de exportación- son tributos que clasifican en la categoría de impuestos, teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas, por lo que en la imposición de tales impuestos, deben 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. Cita jurisprudencia de la CSJN y manifiesta que es indudable que, en el caso, 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”. Refiere al criterio de la CSJN en la causa y a su similitud con el caso “Camaronera Patagónica”. Alude que es indudable, que el Decreto 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución. Agrega que la facultad del Poder Ejecutivo para modificar un impuesto establecido por el Congreso se limita al aspecto cuantitativo (alícuota), y sólo puede ejercerse cuando el Congreso expresamente delega tal facultad y delimita márgenes mínimos y máximos de modificación. Indica que por los argumentos expuestos, es indudable, que el Decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 13/12/18, cuando entró en vigencia la ley 27.467, por lo cual, siendo que los PE 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 la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia y también se expidió la justicia federal de Bahía Blanca en el caso “Bunge Argentina”, la Cámara Federal de Mendoza y el Tribunal Fiscal de la Nación. Sostiene que en definitiva, los derechos de exportación abonados en los permisos involucrados en la causa por imposición del Decreto 793/18 sin ratificación legislativa resultan inconstitucionales, de conformidad con la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos fallos, en especial en el caso “Camaronera Patagónica”. Finalmente señala que si bien es cierto que el art. 1164, del Código Aduanero le impide, en principio, a los integrantes de este 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, siendo que en el caso se solicita que se aplique la doctrina sentada por la Corte en el caso “Camaronera Patagónica S.A.”, en tanto allí se declaró la inconstitucionalidad de una resolución ministerial que estableció derechos de exportación a

partir de una delegación inválida y que fue ratificada luego de que haya entrado en vigencia. Solicita que se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto Nº 793/18, en tanto es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas en las que se dictó la resolución apelada y los permisos de embarque involucrados en la causa. Formula reserva del Caso Federal y solicita que se dicte sentencia haciendo lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución aduanera apelada y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con más los intereses previstos en el art. 811, del CA, con costas.

II.- Que, la representación fiscal, contesta el traslado conferido en la causa y en primer lugar y cumpliendo con un imperativo procesal, niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte o surjan de las actuaciones administrativas que acompaña. Remite íntegramente a los argumentos obrantes en los informes técnicos y los actos administrativos atacados por la actora en este proceso. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión. Opone como de previo y especial pronunciamiento la excepción de falta de legitimación activa de la recurrente para la solicitar la devolución de los derechos de exportación en trato. Alude a lo dispuesto en el art 724 del 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 en el caso con la exportación a consumo se concreta una compraventa internacional, en la que el exportador local vende al comparador o importador foráneo la mercadería, que es objeto de la destinación aduanera, siendo en el marco de esa compraventa internacional, cuando los derechos de exportación se determinan en dólares estadounidenses por aplicación del Art. 20 de la Ley 23.905, los cuales son pagados en moneda de curso legal, al tipo de cambio vigente al día hábil anterior a la fecha del efectivo pago, lo cual fue recogido en la Resolución General AFIP 3271/12. Aclara que el precio pactado y pagado por el comprador extranjero puede o no incluir los derechos de exportación que gravan la salida de los bienes de territorio aduanero y que en el caso que no los incluya, quien absorbe el costo tributario es el exportador, pero si los derechos están incluidos en el precio quien aporta el dinero para solventar la carga tributaria, es el importador o comprador extranjero, siendo quien deberá remitir por los canales financieros pertinentes las divisas necesarias para concretar el pago que materialmente concreta en territorio nacional el exportador local. Arguye que en este caso, en los tres (sic) permisos de embarque involucrados no existe identidad entre el sujeto que realiza el hecho gravado y formalmente cancela la obligación tributaria (exportador) con la persona física o jurídica que soportó económicamente el costo del tributo, toda vez que de las declaraciones comprometidas volcadas en los permisos de embarque vinculados a los derechos de exportación cuya devolución se persigue, 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” (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), significando ello también la aplicación del coeficiente que provoca que se detraigan del precio los aludidos derechos a los fines de conformar la base imponible de tributación, dejándose expresa constancia en el campo correspondiente del permiso de embarque. Indica que en cada Hoja de Valor anexada a cada destinación de exportación a consumo la actora declaró que los derechos de exportación estaban incluidos en el precio de exportación (campo “10 a)” del formulario de valor y sostiene que corresponde tener presente la doctrina elaborada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (12/5/1992, “Subpga SACIE e I”, (Fallos 315:942) entre tantos) que destaca el principio de veracidad y exactitud de la manifestación o declaración de la mercadería que es objeto de una operación o destinación de aduana. Manifiesta que queda claro que en la especie se produjo la traslación del tributo al importador extranjero, quien, en definitiva, fue quien soportó económicamente los derechos de exportación, motivo por el cual deviene improcedente que la encartada pretenda se le devuelva la suma de dinero que envió el comprador, puesto que ella, solamente se limitó a pagar, con las divisas recibidas desde el exterior. Expresa que dicha traslación no requiere

mayor demostración que la propia declaración comprometida por la actora en las destinaciones de exportación a consumo involucradas, teniendo en cuenta el axioma jurídico “a confesión de parte, relevo de pruebas”. Plantea que de lo expuesto se desprende la carencia de derecho o falta de legitimación activa o tradicionalmente denominada "falta de acción" (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, entendido este como “un desplazamiento patrimonial, un traspaso de bienes de una persona a otra sin justificación jurídica” y solicita que se resuelva como de previo y especial pronunciamiento la excepción de falta de legitimación activa, y que se rechace la acción intentada por la actora, con costas. En segundo término la representación fiscal advierte que si bien la empresa exportadora ha consignado en el Campo “Opciones y Ventajas” en todos los documentos de exportación a consumo la “VENTAJA” consistente en el Plazo de Espera para abonar los derechos -establecidos en el art. 4 del Decreto Nº 793/2018-, de SESENTA (60) días corridos, sin intereses, contados a partir del día siguiente al del libramiento, lo cual constituía una excepción a la obligación de pago de los derechos al momento de la oficialización de la exportación, luego tildó de inconstitucional al referido decreto. Refiere a la reconocida doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum propium y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio. Indica que al haber hecho uso expreso la exportadora del beneficio contenido en el plazo de espera para el pago de los derechos de exportación previsto en el Decreto N° 793/2018, no puede luego, por aplicación de “la doctrina de los actos propios”, reclamar la devolución de los importes oblados en apoyo a la inconstitucionalidad del mismo, ya que lo propio implica una PLENA CONTRADICCIÓN con su anterior conducta pues, nadie puede válidamente ir contra sus propios actos. Cuestiona asimismo que la recurrente haya abonado los tributos que ahora cuestiona sin haber utilizado la opción de “pago bajo protesto”. Sostiene que habida cuenta que en la especie el pago se concretó sin reserva alguna ni bajo protesto, deviene ajustado a derecho rechazar el pedido de devolución intentado. Subsidiariamente contesta el traslado conferido refiere a los antecedentes normativos aplicables en la causa, haciendo mención a los arts. 724 y 725 del Código Aduanero y al art 755 del mencionado plexo normativo, que transcribe. Realiza un extenso raconto de los orígenes de los derechos de exportación objeto del presente litigio y manifiesta que la interpretación que efectúa el recurrente respecto del fallo “Camaronera Patagónica” es desacertada. Argumenta que allí la Corte considera una delegación legislativa, que excedía las atribuciones del Poder Ejecutivo en el marco del art. 76 y 99 inc. 3 de la CN, habiendose considerado a la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía allí controvertida como “legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante 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, habiéndose además sostenido la validez del art. 755 del C.A., 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 presidencial 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, apenas tres meses después de publicado en el Boletín Oficial y posteriormente 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 y manifiesta que no estamos en presencia del cobro de un impuesto sin ley que lo autorice ni de un despojo que viole el derecho de propiedad, sino que muy por el contrario, se trata de una norma presidencial que, en forma razonable, ejerció una atribución expresamente reconocida al Poder Ejecutivo por la CSJN. 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 30/05/2022 se corre traslado a la actora de la excepción de falta de legitimación activa planteada por la representación fiscal. Posteriormente se agrega la contestación del traslado conferido, en la que la recurrente remite a lo expuesto en su recurso de apelación y señala que surge con claridad del propio Código Aduanero y de la unánime doctrina en la materia, la identidad de los responsables de los derechos de aduana. Indica que el Código distingue entre responsables (o deudores) por deuda propia y los responsables (o deudores) por deuda ajena y en alusión a los primeros, al referirse a los deudores y demás responsables de la obligación tributaria aduanera, el CA incluye a los importadores y exportadores. Sostiene que se entiende que "el importador y el exportador realizarán el hecho gravado por los derechos aduaneros y se constituirán, de tal forma, en deudores, por deuda propia, de los derechos de importación o de exportación que gravan la importación y la exportación para consumo de las mercaderías". Cita doctrina y destaca que el CA no contempla el supuesto de traslación del tributo al importador extranjero, en el marco de una exportación, tal como sostiene en el caso la Aduana y que lógicamente, tampoco se menciona a dicho supuesto en los casos de responsabilidad por deuda propia. Manifiesta que resulta evidente que, en el caso, el único deudor de los derechos aduaneros que debían pagarse (y se pagaron) en el marco de la exportación era, precisamente, la firma **"Xeitosiño SA"**, en su carácter de exportador, por lo cual al ser éste el sujeto que pagó los tributos, se encuentra legitimado para solicitar la devolución de los mismos, conforme lo dispuesto en el art. 809, ss. y cc., del CA. Argumenta que el hecho de que, en las operaciones en trato, los derechos de exportación se encuentren incluidos en el precio acordado con el comprador del exterior, no tiene injerencia alguna sobre quien resulta ser el sujeto gravado por los derechos aduaneros; del mismo modo, que tampoco tiene injerencia alguna sobre quien resultará legitimado para reclamar, eventualmente, la repetición de los derechos de exportación pagados en el marco de la operación de que se trate. Refiere que dicha inclusión de los derechos de exportación en el precio no implica, en modo alguno, que el comprador del exterior haya soportado económicamente el costo del tributo y aduce que no existe traslación alguna del tributo al importador extranjero, por la sencilla razón de que, ni la legislación aduanera, ni la doctrina especializada contemplan dicho supuesto, sino que por el contrario, tanto la ley como la doctrina establecen claramente quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Rechaza asismismo la doctrina del empobrecimiento invocada por la contraria, señalando que fue prontamente abandonada por la Corte en "P.A.S.A. Petroquímica" y sostiene que resulta indudable que la exigencia de la acreditación del empobrecimiento no

resulta aplicable al caso bajo examen, por directa aplicación de la doctrina de la Corte siendo además que no existe disposición alguna en la ley aduanera que exija acreditación empobrecimiento. Expresa que en relación a la falta de legitimación activa, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación establece, en su artículo 347, que sólo puede ser deducida como excepción previa en los casos en que dicha falta de legitimación para obrar es manifiesta y que cuando no lo es, sólo puede ser deducida como una simple defensa. Finalmente por lo manifestado, sostiene que la excepción de falta de legitimación activa deducida por la contraria carece de todo fundamento fáctico y legal y solicita su rechazo, con expresa imposición de costas. Con fecha 29/06/2022 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV. Que las actuaciones **SIGEA 19144-9299-2019** se inician con el recurso de repetición de derechos de exportación abonados en relación al **PE Nro 18 037 EC01 7121J (of 04/10/2018)** presentado el **29/08/2019** (ver fs. 1/9). A fs. 11 se agrega por acumulación la actuación **SIGEA 19144-9300-2019** originada en el pedido de repetición de derechos de exportación abondados en relación al **PE Nro 18 037 EC01 7106M (of 17/10/2018)** presentado el **29/08/2019** (ver fs. 12/18). A fs. 20 con fecha 23/09/19 se abre el procedimiento de repetición. A fs. 26 se informa que la firma **“Xeitosiño SA”** se encuentra habilitada para operar como exportadora y a fs. 27/32 se agregan consultas de liquidación manual y comprobantes de pago. A fs. 34 obra el Informe 152/2019 y a fs. 35 la Nota n° 203/19 por la cual se opina que no se debe hacer lugar a la devolución. A fs. 36 se giran los autos a la sección “Inspección Ex ANTE” a los fines de que informe si los derechos de exportación fueron incluidos o no en el precio FOB y si el monto de las facturas es coincidente con el monto FOB. A fs. 37/42 se adjuntan la declaración de los elementos relativos al valor de las exportaciones y facturas comerciales de las operaciones involucradas en la causa. A fs. 43/44 mediante Nota 93/2021 se informó que los derechos de exportación SI se encuentran incluidos en el precio FOB declarado y que los montos de las facturas de exportación son coincidentes con los montos declarados en el campo FOB del SIM. A fs. 45 y 46 se informa que el declarante utilizó el plazo de espera para efectivizar el pago de los derechos de exportación. A fs. 49/57 obra el **Dictamen Jurídico Nro 57/2021** y a fs. 58/64 se dicta la resolución que en autos se apela.

V.- Que corresponde analizar el planteo de falta de legitimación activa de la firma **“Xeitosiño SA”** 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 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 sostiene que surge con claridad del propio Código Aduanero y de la unánime doctrina en la materia, la identidad de los responsables de los derechos de aduana y manifiesta que ni la doctrina, ni el CA contemplan el supuesto de traslación del tributo al importador extranjero, en el marco de una exportación. Indica que en el caso, el único deudor de los derechos aduaneros que debían pagarse (y se pagaron) fue la firma **"Xeitosiño SA"**, en su carácter de exportador, por lo cual al ser el sujeto que pagó los tributos, se encuentra legitimado para solicitar la devolución de los mismos, conforme lo dispuesto en el art. 809, ss. y cc., del CA.

Que la actora aduce que el hecho de que en las operaciones en trato, los derechos de exportación se encuentren incluidos en el precio acordado con el comprador del exterior, no tiene injerencia alguna sobre quien resulta ser el sujeto gravado por los derechos aduaneros; como tampoco tiene injerencia alguna sobre quien resultará legitimado para reclamar, eventualmente, la repetición de los derechos de exportación. 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 y rechaza la aplicación al caso de la jurisprudencia y la doctrina citada por la contraria, sosteniendo que la doctrina del empobrecimiento invocada por la contraria, fue abandonada por la Corte en "P.A.S.A. Petroquímica", resultando indudable que la exigencia de la acreditación del empobrecimiento no resulta aplicable al caso bajo examen, por directa aplicación de la doctrina de la Corte, siendo además que no existe disposición alguna en la ley aduanera que exija acreditación empobrecimiento.

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 extablecido 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 analisis de las act adm acompañadas a la causa resulta que la firma **"Xeitosiño SA"** en su carácter de exportadora habilitada, documentó los **PE Nros 18037EC01007121J** y **18037EC01007106M** y abonó los derechos de exportación vinculados a los mismos. Ello resulta de las aludidas destinaciones confrontadas con las constancias acompañadas por la recurrente (VEP de pago) y las agregadas por el fisco nacional (ver prints de fs. 26/32, liquidaciones de fs. 30, Informe de fs. 34, Informe de fs. 35, Documentación glosada a fs. 37/42, etc).

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 han sido documentadas las operaciones en trato -habiéndose incluído 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 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 sentado lo que antecede y teniendo en consideración que la recurrente ofreció como prueba las act adm del caso y los permisos de embarque acompañados por el fisco nacional, corresponde resolver ahora en la causa si la **Resolución Nº 156/2021 (AD MARD)**, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de las sumas pretendidas por “**Xeitosiño SA”** (derechos de exportación abonados con relación a los **PE Nros 18037EC01007121J** y **18037EC01007106M** oficializados el **04/10/2018** y **17/10/2018** respectivamente) resulta ajustada 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 sostiene que los derechos de exportación fijados por el Decreto Nº 793/18 no contienen respaldo legal suficiente, en aplicación de 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”. Aduce que si bien en los considerandos del 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 que hoy en día –luego de la reforma del año 1994- se encuentra prohibido por el art. 76 de la CN.

Plantea la inconstitucionalidad del Decreto 793/18 a la luz de la doctrina que se extrae de la causa “Camaronera Patagónica”, sosteniendo que la doctrina y la jurisprudencia han coincidido desde antiguo en que los derechos de exportación deben establecerse teniendo en consideración los principios constitucionales de reserva de ley, indelegabilidad legislativa, irretroactividad, no confiscatoriedad, igualdad, generalidad, proporcionalidad,

equidad, capacidad contributiva y razonabilidad. Sostiene que el Decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y que sólo 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 PE 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.

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.

Que como quedara expuesto de las act adm del caso resulta que la firma **"Xeitosiño SA"** documentó mediante los **PE Nro 18 037 EC01 007121 J** oficializado el **04/10/2018** y **18 037 EC01 007106 M** oficializado el **17/10/2018** diversa mercadería por la que abonó 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, y dada la vigencia **Decreto Nro. 793/18** la recurrente, abonó los derechos de exportación liquidados a la fecha de registro de las operaciones.

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, 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, 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 Nros 18 037 EC01 007121 J** oficializado el **04/10/2018** y **18 037 EC01 007106 M** oficializado el **17/10/2018**, por ende resultaría procedente hacer lugar al pedido de devolución de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación, que deberían 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 **29/08/2019** (fecha de los pedidos de devolución) hasta la 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: “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 **"Xeitosiño SA"**.

VIII.- Que en atención a que el fallo el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del recurso, resulta procedente imponer las costas por su orden (cfme doct. Sala "E" in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA" del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7-10-04 (TFN 15197-A).

POR ello VOTO por:

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

2.- Confirmar la **Resolución Nº 156/2021 (AD MARD)**, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma **"Xeitosiño SA"**, 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 19144-9299-2019** y su acumulada **SIGEA 19144-9300-2019)**, resulta que la firma "**XEITOSIÑO S.A."** documentó mediante los Permisos de Embarque Nros. **18 037 EC01 7121J M (**oficializado el 04/10/2018) y **18 037 EC01 7106M** (oficializado el 17/10/2018), mercaderías de las Posiciones Arancelarias Nros.: 0306.17.10.290D y 0306.17.90.919N, respectivamente, por las que se abonaron derechos de exportación en los términos de lo dispuesto en el Decreto Nro. 793/18.

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

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

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

III.- Que en relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha **26/04/2022**, por este Tribunal

en el **Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN** dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en donde por mayoría se acordó lo siguiente: "*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.*".

IV.- Que en relación a la presunta vulnerabilidad del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, debemos tener presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, estas normas constitucionales interactuaban (e interactúan) en forma conjunta con las leyes 26.939 (B.O. 29-04-2014) que al declarar la "vigencia" de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y **fundamentalmente**, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha establecido un mecanismo **adecuado** de control y aprobación **"a posteriori"** (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

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

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

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

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

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

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es "aprobar" o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación,

en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VI.- En relación a las costas, y atento que el fallo el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina Sala "E" in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA" del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7-10-04 -TFN 15197-A- entre muchas otras).

Con fundamento en los argumentos expuestos precedentemente, voto en los mismos términos de la parte resolutiva del voto de la Dra. Musso, esto es, rechazar el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas y, confirmar la **Resolución Nº 156/2021 (AD MARD)**, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma **"XEITOSIÑO S.A."**, con costas por su orden.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Adhiero al punto 1 de la parte resolutiva del Voto de la Dra Musso, en cuanto no hace lugar a la excepción de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas y adhiero al punto 2, 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".

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

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

2.- Confirmar la Resolución Nº 156/2021 (AD MARD), en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma “Xeitosiño SA”, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.07 12:40:23 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.07 16:04:13 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.07 17:34:30 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.07 17:34:31 -03:00