República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-72913292-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Julio de 2022

Referencia: Sentencia COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES EX-2021-13504298-APN-SGASAD#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En el día de la fecha, se reúnen los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Juan Manuel Soria y Cora M. Musso (por encontrarse de licencia el Dr. Héctor H. Juárez) con la presidencia de la Vocal mencionada en segundo término, para resolver en los autos caratulados **“COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES c/ DGA s/ RECURSO DE APELACIÓN” EX-2021-13504298- -APN-SGASAD#TFN**:

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 17.02.21, mediante el RE-2021-13483769-APN-SGASAD#TFN, la firma actora interpone recurso de apelación contra la Resolución 03/2021 (AD SARA), dictada por el Administrador de la Aduana de San Rafael en la actuación SIGEA 19144-3529-2020; ello por cuanto la Aduana denegó la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación -establecidos conforme el decreto 793/2018- relativos a la exportación concretada bajo el Permiso de Embarque (“PE”) 18078EC01001327Z. La suma reclamada es de Pesos Un Millón Trescientos Setenta y Cinco Mil Ochocientos Trece con 92/100 ($ 1.375.813,92). La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó, durante el mes de septiembre de 2018, las exportaciones 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 dicho decreto 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 para disponerlo los arts. 99 inc. 1 y 2, de la Constitución y el 755 del Código Aduanero (“CA”). Agrega que si bien en los considerandos del decreto se destaca que la norma es un decreto reglamentario lo cierto es que opera como un reglamento delegado; es decir, *aquél que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el Poder Legislativo.* 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 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 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”. Sin embargo, señala que la Aduana omite considerar no solo que el decreto en cuestión es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad), sino que el tema analizado en dicho precedente es ciertamente análogo al que aquí se cuestiona y que, además, motivó el dictado de la ley 27.467 que, luego de ratificar la validez y vigencia del decreto en cuestión, sí estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Con base en lo anterior examina los alcances del citado decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA, explayándose al respecto, para concluir de este modo que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Cita el principio de legalidad y refiere jurisprudencia de la Corte Suprema, considerando que es indudable que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se arrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación para el universo arancelario, sin que exista una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional; opone 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) 11/02, pero tampoco desconoce la Corte señaló allí que en el CA 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 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución; 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 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 establecido por el decreto 793/18 es improcedente. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello, como así también a fallos dictados por la Justicia Federal de Rosario, de Bahía Blanca y de Mendoza. Hace referencia a la facultad de este tribunal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que, si bien es cierto que el artículo 1164 del CA le impide, en principio, al tribunal pronunciarse sobre la validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, si se lo permite en tanto la Corte hubiere declarado su inconstitucionalidad. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la Corte 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 lo 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 la ratificó. Cita jurisprudencia de este tribunal y peticiona que se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del decreto 793/18 en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso. Finalmente ofrece prueba, hace la 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 20.04.21 mediante el IF-2021-34087161-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. Reseña los hechos y la normativa aplicable: 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, como así también los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al citado decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante, entre otros el 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 cita y da por reproducido. Refiere a la limitación de este tribunal para

declarar la inconstitucionalidad solicitada e indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 del CA. Agrega que la contraria plantea como único argumento la inconstitucionalidad de normas jurídicas, entendiendo que, conforme la normativa transcripta, esté Tribunal no debería expedirse al respecto. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada. Indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo "Cencosud" y los artículos 811 y 812 del CA. 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 13.05.21 la demandada, mediante el IF-2021-42539779-APN-DTD#JGM acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 19144-3529-2020. El 11.07.2022 (PV-2022-70427032-APN-VOCXIII#TFN) se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala "E" y, en igual fecha, mediante el IF-2022-70481673-APN-VOCXIII#TFN se llama a dictar sentencia .

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-3529-2020 se inician el 13.02.20 ante la Aduana de San Rafael, con la solicitud de repetición de los derechos. A fs. 1/14 se agrega el escrito solicitando la repetición respecto del PE 18078EC01001327Z. A continuación, a fs. 15, con fecha 29.05.20, el Administrador de la Aduana de San Rafael, mediante la Resolución 33/2020 (AD SARA) dispone: **(i)** tener por presentado al apoderado de la actora, con patrocinio letrado e interpuesto en legal tiempo y forma el reclamo de repetición; **(ii)** dar curso al procedimiento de repetición en los términos del art. 1068 del CA y la Resolución General (AFIP) 2365/2007; **(iii)** tener por agregada la documental ofrecida y declarar la causa de puro derecho; **(iv)** certificar por la Sección Económico Financiera los pagos de los derechos de exportación cuya devolución se reclama; **(v)** por Sección de Inspección Ex – Ante agregar copias digitalizadas del PE involucrado conforme lo dispone la RG (AFIP) 2365/2007. A fs. 17 obra el Resumen de Devolución Cargada. A fs. 20 obra la cédula de notificación a la actora de la Resolución 33/2020 (AD SARA), lo que tiene lugar el 09.12.2020. A fs. 21/23, con fecha 11.12.20, mediante la Nota 46/2020 (SEC E.F.) interviene la Sección Económica y Financiera con la agregación de la impresión de pantalla del Sistema María respecto al PE involucrado y de la L-MAN de pago de los derechos. A fs. 25/54, con fecha 21.01.21, mediante la Nota 08/2021 (S.I.E.A.) interviene la Sección Inspección Ex Ante agregando las impresiones del sistema Depositario Fiel correspondientes la destinación de autos. A fs. 55/57, con fecha 26.01.21, obra el dictamen jurídico 04/2021 por el que se fundamenta y recomienda no hacer lugar a la repetición. Finalmente, a fs. 58/61, con fecha 04.02.21, obra la resolución del Administrador de la Aduana de San Rafael por la que no se hace lugar a la repetición, apelada en estos autos.

V.- Corresponde resolver en la causa si la Resolución 03/2021 (AD SARA), dictada por el Administrador de la Aduana de San Rafael, en la actuación SIGEA 19144-3529-2020, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por Compañía General de Combustibles S.A. en concepto de derechos de exportación -abonados por el PE 18078EC01001327Z, oficializado el 26.10.2018- se ajusta a derecho. Mediante el referido PE la actora documentó la exportación declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15.04.14.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29.10.21, autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan los argumentos expuestos por las partes en estos autos y a la que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf).

En consecuencia, opino que correspondería: declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y 04.12.18 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar las resoluciones apeladas; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total de Pesos Un Millón Trescientos Setenta y Cinco Mil Ochocientos Trece con 92/100 ($ 1.375.813,92) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la

Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26.04.22, este tribunal por el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación", por mayoría, acordó fijar la siguiente doctrina legal: "(…) *ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*. Conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar las resoluciones apeladas, en cuanto dispusieron rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Compañía General de Combustibles S.A.

VII.- En atención a que el fallo plenario es de fecha posterior a la interposición del recurso de apelación, resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina Sala "E" in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA" del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7-10-04 (TFN 15197-A).

VIII.- Por ello voto por:

Confirmar Resolución 03/2021 (AD SARA), dictada por el Administrador de la Aduana de San Rafael, en la actuación SIGEA 19144-3529-2020, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de derechos de exportación formulado por la firma Compañía General de Combustibles S.A., imponiendo las costas por su orden.

La Dra. Cora M. Musso dijo:

Que adhiero a lo resuelto por el Dr. Soria, en cuanto confirma la resolución apelada por la que se dispuso rechazar el pedido de devolución efectuado por la recurrente, imponiendo las costas por su orden. Ello, por aplicación de la doctrina legal recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió : "*ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"* y dejando a salvo mi opinión, de conformidad a lo expuesto en mi VOTO emitido en la sentencia de esta Sala E (Voc 13°) del 29.10.21, en los autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX-2020-24698973-APN-SGASAD#TFN).

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

Confirmar Resolución 03/2021 (AD SARA), dictada por el Administrador de la Aduana de San Rafael, en la actuación SIGEA 19144-3529-2020, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de derechos de exportación formulado por la firma Compañía General de Combustibles S.A., imponiendo las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Musso, por licencia del Dr. Juárez (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.15 13:49:20 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.15 14:01:35 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.07.15 14:01:42 -03:00