República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-79394751-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 2 de Agosto de 2022

Referencia: -SENTENCIA- EX-2020-24861032-APN-SGASAD#TFN (Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.)

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Cora M. Musso, Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2020-24861032-APN-SGASAD#TFN (Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.)**

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I.- Que la firma **“Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A”**, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la **Resolución RESOL-2020-25-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI**, dictada por el Administrador de la Aduana de Caleta Olivia, en el **Expte. SIGEA Nro. 19144-10786-2019 (y sus acumulados)**, en cuanto deniega la repetición de la suma abonada en concepto de derechos de exportación establecidos por el **Decreto Nro. 793/2018**, con relación a las **Exportaciones a Consumo Nros**. **18087EC01000794A, 18087EC01000795B, 18087EC01000796C, 18087EC01000797D, 18087EC01000776A, 18087EC01000734R, 18087EC01000735S, 18087EC01000738V, 18087EC01000739W** y **18087EC01000740Y**. Hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que su mandante se vio obligada a abonar la suma de $ 166.950,52 en concepto de Derechos de Exportación, en atención a lo dispuesto por el Decreto 793/18, resultando, dicho cobro, a su entender, arbitrario, ilegítimo e inconstitucional. Agrega que mediante el dictado del citado Decreto se dispuso fijar hasta el 31/12/20, un derecho de exportación del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), fijándose un tope de $ 4 o $ 3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda en cada caso. Expresa que, al momento del dictado y publicación del Decreto Nro. 793/18 no existía ninguna ley que permitiera gravar la exportación para consumo con las pautas tributarias correspondientes, ello según lo exigido por nuestra Constitución Nacional y Jurisprudencia; incumpliéndose asimismo lo exigido por el artículo 755 del C. A. Reitera que el Derecho de Exportación involucrado fue ilegítimamente establecido por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto Nro. 793/18, en franca violación al principio constitucional de Legalidad Tributaria, sin previa ley que fijara las bases del tributo, violando ampliamente los preceptos constitucionales. Argumenta que, en virtud de lo dispuesto por la Constitución Nacional, le corresponde al Congreso legislar en materia aduanera y establecer los derechos de importación y exportación (artículo 75 inc.1); siendo tal facultad de carácter exclusivo e indelegable (art. 76). Asimismo, arguye que el Poder

Ejecutivo no puede en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo (art 99 inc. 3). Destaca que la C.S.J.N ha sostenido históricamente la vigencia del Principio de Legalidad Tributaria. En relación a ello indica que el precedente aplicable es el de "Camaronera Patagónica" de fecha 15/04/14, en el cual se hizo lugar a una devolución de derechos de exportación abonados en virtud de una resolución administrativa durante el tiempo que dicha resolución careció de convalidación legal, declarando expresamente que una ley no puede convalidar con efectos retroactivos una norma administrativa que por nuestra Constitución es considerada nula de nulidad absoluta, resultando en consecuencia el derecho de exportación válido recién a partir de la entrada en vigor de la ley y no con anterioridad. Plantea que en el presente caso el Decreto Nro. 793/18 entró en vigencia el 5 de septiembre de 2018 y la ley 27.467 de Presupuesto 2019 -que autorizó al PEN por dos años a establecer derechos de exportación hasta un 30% y declaró mantener la vigencia de aquel decreto-, fue publicada en el B.O del 04/12/18, razón por la cual el Decreto Nro. 793/18 fue convalidado legalmente recién con la publicación de la citada ley, siendo en consecuencia improcedentes los importes exigidos anteriormente sin sustento legal alguno. Refiere al principio de Legalidad en materia tributaria explicando que el mismo radica en la potestad exclusiva del Congreso Nacional de crear tributos (impuestos, tasas y contribuciones) y está consagrado principalmente en los arts. 4, 17, 75 Incs. 1 y 2 de la Constitución Nacional, teniendo como cometido preservar los aspectos sustanciales de la materia tributaria al ámbito de la ley. Cita Jurisprudencia relativa a los derechos de exportación establecidos por el Decreto Nro. 793/2018 remitiendo a fallos de la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia y de Rosario (conf. “Estelar Resources Limited SA. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo Ley 16.986”, expediente 19.606/2018, de fecha 26.12.18”) y (conf. “Danes SRL. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Ley de Amparo Ley 16.986”, expte. FRO 83479/2018”). Finalmente ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal argumentando que el pago de los tributos realizado en el presente caso por su mandante constituye un enriquecimiento sin casusa a favor del Fisco Nacional, que resulta jurídica y moralmente inadmisible; correspondiendo en consecuencia su inmediata devolución. Solicita que se revoque la resolución apelada y se ordene la devolución solicitada con más intereses y costas.

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido, niega todos y cada uno de los hechos, afirmaciones, derecho, documentación y/o copias que contenga el escrito en traslado que no sean objeto de un expreso reconocimiento, o que no surjan de la prueba documental. Reseña los hechos y la normativa aplicable: artículos 724, 725 y 755 del Código Aduanero, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, Decretos N° 509/2007, 349/2016, 793/2018, 865/2018 y Ley N° 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo “Camaronera”, la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que quiso darle la C.S.J.N. Cita Jurisprudencia de este Tribunal Fiscal de la Nación en los autos caratulados “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANA s/ Recurso de apelación”, expediente N° 38.422-A como así también los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al citado Decreto Nro. 793/2018, que le dieron razón a su mandante. Refiere a la limitación de este Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad solicitada y al respecto indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 C.A., que cita y transcribe. Agrega que la contraria plantea como único argumento la inconstitucionalidad de normas jurídicas, entendiendo que, conforme la normativa transcripta, esté Tribunal no debería expedirse al respecto. Hace referencia a la falta de legitimación activa por considerar que la actora en ningún momento durante la tramitación de la actuación administrativa demostró no haber trasladado el costo de los derechos a los terceros involucrados en la operación de compraventa de la mercadería exportada y ni siquiera, como es usual en estos casos, acompañó a las actuaciones certificación contable alguna con la pretensión de acreditar la absorción de costos por parte de la compañía. Indica que, en el negado caso que se haga lugar a la repetición solicitada, correspondería aplicar el Fallo “Cencosud” y los artículos 811 y 812 del C.A. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del Caso Federal y pide que oportunamente se rechace la

apelación intentada, confirmándose la resolución apelada, con costas.

III.- Que con fecha 27/03/2020 se declara la causa de puro derecho, posteriormente se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas **SIGEA Nro. 19144-10786-2019** se inician, con el recurso interpuesto por la firma **“Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A”** el **12/09/2019**, mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 6.385,62 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000794 A** oficializada el **3/12/2018**. A fs. 12, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 044/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 14 se agrega el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN001225H. A fs. 17, con fecha 7/11/19 se informa que se acumularán los SIGEAS donde la firma solicitó la repetición de derechos, oficiando como principal la Actuación **SIGEA Nro. 19144-10786-2019.** A fs. 18 se agrega el recurso interpuesto por la firma **“Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A”** el **12/09/2019**, mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 19.210,42 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000795 B** oficializada el **3/12/2018** que originara la **Actuación Nro 19144-10789-2019**. A fs. 29/30, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 045/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 31 se agrega el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN001228K. A fs. 35 se agrega el recurso interpuesto por la firma **“Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A”** el **12/09/2019** que originara la **Actuación Nro 19144-10790-2019** , mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 12.798,02 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000796 C** oficializada el **3/12/2018**. A fs. 45/46, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 046/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 47 se agrega el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN000090H. A fs. 51 se agrega el recurso interpuesto por la firma **“Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A”** el **12/09/2019**, mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 21.374,42 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000797 D** oficializada el **3/12/2018** que diera origen a la **Actuación Nro 19144-10792-2019**. A fs. 62/63, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 047/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 64 se agrega el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN001226X. A fs. 68 se agrega el recurso interpuesto por la firma **“Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A”** el **12/09/2019**, mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 21.456,06 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000776 A** oficializada el **25/11/2018** que diera origen a la **Actuación Nro 19144-10795-2019**. A fs. 79/80, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 048/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 81 se agrega el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN001143G. A fs. 85 se agrega el recurso interpuesto por la firma **“Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A”** el **12/09/2019**, mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 28.588,89 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000734 R** oficializada el **13/11/2018** que diera origen a la **Actuación Nro 19144-10725-2019**. A fs. 96/97, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 049/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 98 se agrega

el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN001109X. A fs. 102 se agrega el recurso interpuesto por la firma **"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A"** el **12/09/2019**, mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 13.454,58 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000735 S** oficializada el **13/11/2018** que diera origen a la **Actuación Nro 19144-10727-2019**. A fs. 113/114, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 050/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 115 se agrega el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN001054H. A fs. 119 se agrega el recurso interpuesto por la firma **"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A"** el **12/09/2019**, mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 6.929,89 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000738 V** oficializada el **14/11/2018** que diera origen a la **Actuación Nro 19144-10730-2019**. A fs. 128/129, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 051/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 130 se agrega el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN001047J. A fs. 137 se agrega el recurso interpuesto por la firma **"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A"** el **12/09/2019**, mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 14.777,98 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000739 W** oficializada el **14/11/2018** que diera origen a la **Actuación Nro 19144-10733-2019**. A fs. 144/145, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 052/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 146 se agrega el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN001048K. A fs. 150 se agrega el recurso interpuesto por la firma **"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A"** el **12/09/2019**, mediante el cual solicita la devolución de la suma de $ 21.974,64 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación **18 087 EC01 000740 Y** oficializada el **14/11/2018** que diera origen a la **Actuación Nro 19144-10734-2019**. A fs. 161/162, con fecha 30/09/2019, se dicta la Resolución Nro. 053/2019 (AD CAOL) por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y previo a continuar con el trámite de la causa, se remiten los autos a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 163 se agrega el comprobante de pago de la liquidación N° 18087LMAN001056J. A fs. 167 se glosa "Resumen de Devolución Cargada" y a fs. 168 "Carga/Edición de Expedientes". A fs. 169/170 se agrega el Dictamen Jurídico 17/20 por el cual se interpreta que no corresponde hacer lugar a la repetición interpuesta y a fs. 171/173 se dicta la resolución que se apela en autos.

V.- Que corresponde resolver en la causa si la **Resolución RESOL-2020-25-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI**, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por la firma **Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.** (derechos de exportación abonados con relación a los **PE Nro 18087EC01000794A** (oficializado el **3/12/2018**)**, 18087EC01000795B** (oficializado el **3/12/2018**)**, 18087EC01000796C** (oficializado el **3/12/2018**)**, 18087EC01000797D** (oficializado el **3/12/2018**)**, 18087EC01000776A** (oficializado el **25/11/2018**)**, 18087EC01000734R** (oficializado el **13/11/2018**)**, 18087EC01000735S** (oficializado el **13/11/2018**)**, 18087EC01000738V** (oficializado el **14/11/2018**)**, 18087EC01000739W** (oficializado el **14/11/2018**)**, 18087EC01000740Y** (oficializado el **14/11/2018**) se ajusta a derecho.

Que cabe señalar que mediante los aludidos permiso de embarque la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada abonando los derechos de exportación establecidos por el **Decreto N° 793/18**, que fijó para todo el universo arancelario, un derecho de exportación *ad valorem* del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Que la actora cuestiona lo establecido por el mencionado **Decreto N° 793/18** y señala que el cobro de los

derechos de exportación involucrados en la causa ha sido arbitrario, ilegítimo e inconstitucional, señalando expresamente que al momento del dictado y publicación del aludido Decreto no existía ninguna ley que permitiera gravar la exportación para consumo con las pautas tributarias correspondientes, de conformidad a lo establecido por la Constitución Nacional y la Jurisprudencia, en franca violación al principio constitucional de Legalidad Tributaria. Sostiene que en el caso resulta aplicable el criterio de la CSJN sentado en la causa "Camaronera Patagónica" de fecha 15/04/14, en el que se declaró expresamente que una ley no puede convalidar con efectos retroactivos una norma administrativa que por nuestra Constitución es considerada nula de nulidad absoluta, resultando en consecuencia el derecho de exportación válido recién a partir de entrada en vigor de la ley y no con anterioridad.

Que la representación fiscal rechaza que en el caso resulte de aplicación el criterio expuesto por la CSJN en la causa “Camaronera”, invocando lo sentenciado en los autos caratulados “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANA s/ Recurso de apelación”, expediente N° 38.422-A y en otros precedentes jurisprudenciales relativos al citado Decreto Nro. 793/2018, que le dieron razón a su mandante. Refiere a la limitación de este Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad solicitada y al respecto indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 C.A., que cita y transcribe. Finalmente hace referencia a la falta de legitimación activa de la recurrente destacando que la exportadora en ningún momento demostró no haber trasladado el costo de los derechos a los terceros involucrados en la operación de compraventa de la mercadería exportada.

Que de las act adm del caso resulta que la firma **“Petroquímica Comodoro Rivadavia SA”** documentó mediante los **PE Nro 18087EC01000794A** (oficializado el **3/12/2018**)**, 18087EC01000795B** (oficializado el **3/12/2018**)**, 18087EC01000796C** (oficializado el **3/12/2018**)**, 18087EC01000797D** (oficializado el **3/12/2018**)**, 18087EC01000776A** (oficializado el **25/11/2018**)**, 18087EC01000734R** (oficializado el **13/11/2018**)**, 18087EC01000735S** (oficializado el **13/11/2018**)**, 18087EC01000738V** (oficializado el **14/11/2018**)**, 18087EC01000739W** (oficializado el **14/11/2018**)**, 18087EC01000740Y** (oficializado el **14/11/2018**) la exportación de mercadería de la **PA Nro 2523.29.10.000T** por la que se abonaron derechos de exportación en los términos de lo dispuesto en el **Decreto Nro. 793/18.**

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

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

Que en segundo término cabe señalar que conforme con lo dispuesto en el artículo 1164 del C.A. el Tribunal Fiscal no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso este Tribunal podrá seguir la interpretación del Alto Tribunal, motivo por el cual siendo ello así, si no existe pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, correspondería rechazar el planteo de inconstitucionalidad efectuado por los recurrentes y por el contrario, si existen pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la solución adoptada en esas decisiones.

Que la redacción del artículo 1164 del C.A. al señalar que “podrá seguir la interpretación”, no significa que

resulte optativo para el Tribunal tomar ese criterio o establecer uno distinto. A mi entender el término “podrá” solo fue utilizado para establecer la excepción a la regla general, pero los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no pueden ser soslayados por este Tribunal Fiscal.

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

Que en lo relativo a que en los términos del art 755 del Código Aduanero el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, cabe señalar que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ratificado el carácter tributario de los derechos de exportación y de importación, establecidos por el Código Aduanero. En la división tripartita tradicional los ubicó como “impuestos”, como la generalidad de la doctrina, con la excepción de Juan Carlos Luqui quien afirma el carácter tributario de los derechos, ubicándolos como un gravamen diferente de los impuestos. Pero en cualquier caso y para todos, siempre se aplica el principio de legalidad (arts. 4, 17 y 75 inc. 1 de la Constitución Nacional). La misma Corte Suprema ha reconocido la validez de las leyes que delegan en el Poder Ejecutivo la facultad de reglamentar o completar algunos aspectos para posibilitar la aplicación de las leyes tributarias, siempre que en la ley estén precisados los casos y situaciones en que el Poder Administrador ejercerá esa facultad de modo de no vulnerar el artículo 76 de la Constitución Nacional.

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

En el caso de los derechos de exportación y a las facultades establecidas por el artículo 755 del Código Aduanero, la CSJN aplicó los mismos principios mencionados en la sentencia dictada el 15 de abril de 2014

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

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

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

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

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

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

Que por los motivos expuestos, le asiste razón a la recurrente al considerar la invalidez del Decreto 793/2018, a la fecha en que documentó los **PE Nro 18087EC01000794A** (oficializado el **3/12/2018**), **18087EC01000795B** (oficializado el **3/12/2018**), **18087EC01000796C** (oficializado el **3/12/2018**), **18087EC01000797D** (oficializado el **3/12/2018**), **18087EC01000776A** (oficializado el **25/11/2018**), **18087EC01000734R** (oficializado el **13/11/2018**), **18087EC01000735S** (oficializado el **13/11/2018**), **18087EC01000738V** (oficializado el **14/11/2018**), **18087EC01000739W** (oficializado el **14/11/2018**),

18087EC01000740Y (oficializado el **14/11/2018**) y 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 **12/09/2019** (fecha de los pedidos de devolución) hasta la de efectivo pago.

VI.- Que sin perjuicio de lo expuesto, debo señalar que con fecha **26/04/2022**, este Tribunal por el **Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN** dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, por mayoría acordó fijar la siguiente doctrina legal: "*ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467".*

Que siendo ello así y en virtud de lo dispuesto en el art 151 de la Ley 11.683, resultando en el caso aplicable la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, corresponde confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar los pedidos de devolución de derechos de exportación formulados por la firma **"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A."**.

VII.- Que en atención a que 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:

Confirmar la **Resolución RESOL-2020-25-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI,** en cuanto dispuso rechazar los pedidos de devolución de derechos de exportación formulados por la firma **"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A."**, con costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiere a lo resuelto por la Dra. Musso, en cuanto confirma la **Resolución RESOL-2020-25-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI**, dictada por el Administrador de la Aduana de Caleta Olivia, en el **Expte. SIGEA Nro. 19144-10786-2019 (y sus acumulados)**, 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 (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "*ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de*

derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467", con fundamento en los argumentos allí expuestos*.*

El Dr. Soria dijo:

Adhiero en lo sustancial voto de la Dra. Musso.

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

Confirmar la **Resolución RESOL-2020-25-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI,** en cuanto dispuso rechazar los pedidos de devolución de derechos de exportación formulados por la firma **"Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A."**, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.01 12:30:15 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.01 16:31:24 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.02 12:25:16 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.02 12:25:17 -03:00