República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-100232560-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Agosto de 2023

Referencia: SENTENCIA -SALA E- EX-2022-62256846- -APN-SGASAD#TFN -ARGENSUN S.A.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez, Juan Manuel Soria y Christian M. González Palazzo (Vocal subrogante de la Vocalía de 14° Nominación), y con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos **EX-2022-62256846- -APN-SGASAD#TFN - ARGENSUN S.A.-.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 21.06.22, mediante el documento RE-2022-62254309-APN-SGASAD#TFN, la firma ARGENSUN SA, a través de su apoderado, interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° **109, 105, 118, 99, 116, 117, 115, 114, 104, 101, 108, 98, 97, 127, 113, 111, 185, 186,100,174, 126, 125, 123, 120, 121, 124 y 122 (AD CAMP),** de la Aduana de Campana, tramitadas en los expedientes **SIGEA 19144-680-2020, 19144-688-2020, 19144-692-2020, 19144-695-2020, 19144-700-2020, 19144-713-2020, 19144-716-2020, 19144-717-2020, 19144-718-2020, 19144-738-2020, 19144-740-2020, 19144-782-2020, 19144-783-2020, 19144-785-2020, 19144-788-2020, 19144-789-2020, 19144-795-2020, 19144-829-2020, 19144-842-2020,19144-845-2020, 19144-848-2020, 19144-850-2020, 19144-855-2020, 19144-858-2020, 19144-859-2020, 19144-861-2020, 19144-890-2020 y 19144-742-2020,** en donde la Aduana deniega la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación -establecidos conforme el decreto 793/2018- relativos a la exportación a consumo de la mercadería documentada en los Permisos de Embarque **18078EC01010528 M, oficializado el 23.11.18, 18078EC01010634 K, oficializado el 27.11.18, 18078 EC01010989 A, oficializado el 07.12.18, 18078EC01008070 L, oficializado el 06.09.18, 18078EC01008372 Z, oficializado el 17.09.18, 18078EC01 008597 C, oficializado el 24.09.18, 18078EC01008332 M, oficializado el 14.09.18, 18078EC01008604 Y, oficializado el 05.10.18, 18078EC01 008329 S, oficializado el 14.09.18, 18078EC01008186 T, oficializado el 10.09.18, 18078EC01008185 S, oficializado el 10.09.18, 18008EC01008184 R, oficializado el 10.09.2018, 18078EC01008069 T, oficializado el 06.09.2018, 18078EC01009680 T oficializado el 26.10.2018, 18078EC01008811 Y oficializado el 28.09.2018, 18078EC01009554 T oficializado el 23.10.2018,**

18078EC01009570 R oficializado el 09.11..2018, 18078 EC01009725 T oficializado el 29.10.2018, 18078EC01009744 U oficializado el 29.10.2018, 18078EC01009090 Y oficializado el 08.10.2018, 18078EC01 009102 X oficializado el 08.10.2018, 18078EC01009298 B oficializado el 29.10.2018, 18078EC01009299 C oficializado el 16.10.2018, 18078EC01008818 V, oficializado el 28.09.18, 18078EC01009310 J, oficializado el 16.10.18, 18078EC01008835 U, oficializado el 01.10.18, 18078EC01009321 L oficializado el 29.10.18 y 18 078 EC01 008838 A, oficializado el 01.10.2018. La suma reclamada por los referidos PE asciende a un total de tres millones tres cientos sesenta y nueve mil novecientos noventa y dos pesos con 08/100 centavos. ($3.369.992,08) con más sus intereses. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó 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 lo que se cuestiona en autos es la facultad que inconstitucionalmente se irrogó el Poder Ejecutivo al establecer los derechos de exportación y modificar la alícuota, sin sustento legal previo que lo ampare. Aduce que, en su decisión, la Aduana pretende justificar la validez del decreto 793/18 en afirmaciones dogmáticas y sin hilo conductor o justificación válida. Indica que mediante el permiso de embarque involucrado, su mandante documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, se pagó el derecho de exportación establecido por el Decreto N° 793/18, el cual, a través del Poder Ejecutivo, fijó para todo el universo arancelario, un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería), invocando, a su respecto, el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755, del CA. Agrega que si bien en los considerandos del citado decreto y en el dictamen jurídico que sustenta la resolución apelada se destaca que la norma es un decreto reglamentario (dictado en ejercicio de la facultad prevista en el art. 99, inc. 2 de la CN), lo cierto es que opera como un reglamento delegado; es decir, aquél que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el poder legislativo. Por ello argumenta que el decreto aquí cuestionado, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado que hoy en día, luego de la reforma del año 1994 se encuentra prohibido por el art. 76. Explica que el servicio aduanero, entiende que el mencionado Decreto N° 793/18 se dictó en el ámbito interno de la Administración y que, por lo tanto, no le resultan aplicables las conclusiones a las que arribó la Corte en el caso “Camaronera Patagónica”, pero omite considerar, no sólo que el decreto en cuestión es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad), sino que el tema analizado en dicho precedente es ciertamente análogo al que aquí se cuestiona y que, además, motivó el dictado de la ley 27.467 que, luego de ratificar la validez y vigencia del decreto aquí cuestionado, sí estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Por todo ello analiza los alcances del citado decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA. Cita el principio de legalidad y refiere al mismo mencionando Jurisprudencia de la C.S.J.N, considerando que es indudable que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se irrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación para el universo arancelario, sin que exista una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional. Añade que no desconoce que el fallo allí emitido refería a la Resolución ME Nº 11/02. Plantea que es indudable que el decreto N° 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución, y por ello los derechos de exportación allí fijados, resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, tal como lo dijo la Corte en el citado caso “Camaronera Patagónica”. Expresa que el decreto N° 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó, lo que recién ocurrió el 13/12/18, cuando entró en vigencia la ley 27.467, por lo cual siendo que los permisos de embarque 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 N° 793/18 es improcedente. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y por la Cámara Federal de

Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello. Plantea la similitud del caso “Selcro” con “Camaronera Patagónica”, donde considera que es clara y la del art. 59 de la ley 25.237 con el art. 755, del CA. Hace referencia a la facultad de este Tribunal Fiscal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que si bien es cierto que el artículo 1164 del Código Aduanero les impide, en principio, a los integrantes del Excmo. Tribunal pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, se lo permite, en tanto la Corte hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la C.S.J.N en el citado caso “Camaronera Patagónica S.A.” y asimismo determine que el Decreto 793/18 sólo resultó válido a partir de la entrada en vigencia de la Ley 27.647 que la ratificó. Ello así, por cuanto su dictado se sustentó en una norma inválida (art. 755, del CA) y, por lo tanto, solo pudo tener efectos una vez que el Congreso Nacional la ratificó. Cita Jurisprudencia de este Tribunal Fiscal de la Nación y peticiona que por todas las consideraciones aquí expuestas, se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto Nº 793/18, en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 17.02.23 mediante el IF-2022-18488080-APN-DTD#JGM. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión. Invoca los arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo “Camaronera”, la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que le dio la Corte Suprema. Cita jurisprudencia de este tribunal en los autos “Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación”, Expte. 38.422-A, haciendo propias las consideraciones del Vocal preopinante en dichas actuaciones respecto a la interpretación que corresponde dar a la ley 26.122, explayándose a dicho respecto. Asimismo, cita los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante ("Indunor SA c/EN- PEN y otro s/amparo Ley 16.986". Fallo de fecha 25/04/2019, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal- Sala II -Expte. 67133/2018; “Patagonic Gas SRL C/ EN-AFIP-DGA S/Amparo Ley 16.986”. Fallo de la Sala III de la CNACAF, de fecha 14/11/19- Expte. 74554/2018) señalando al fallo dictado por la Sala “G”, en los autos caratulados “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. C/ DGA. S/ Apelación”, Expte. EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN, del 18.02.21, que da por reproducido. Fundamenta luego que el Tribunal Fiscal resulta incompetente para declarar la inconstitucionalidad de las normas, refiriendo al art. 1164 del CA, jurisprudencia y doctrina. Cita la Causa Nº 9434-A “RBK ARGENTINA S.A. c/DGA s/ RECURSO DE APELACION”. Por último, trae a colación el decisorio arribado en el Plenario TFN del 26/04/2022 (IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN). Finalmente indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo “Cencosud” respecto de la moneda en que deben devolverse las diferencias de derechos que deban pagarse, y los artículos 811 y 812 del CA en relación a los intereses aplicables. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- El 10.07.23 la demandada acompaña las actuaciones administrativas restantes. El 11.07.2023 se elevan los autos a esta Sala “E” y el 09.08.2023 se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-680-2020, 19144-688-2020, 19144-692-2020, 19144-695-

2020, 19144-700-2020, 19144-713-2020, 19144-716-2020, 19144-717-2020, 19144-718-2020, 19144-738-2020, 19144-740-2020,19144-782-2020, 19144-783-2020, 19144-785-2020, 19144-788-2020, 19144-789-2020, 19144-795-2020, 19144-829-2020, 19144-842-2020,19144-845-2020, 19144-848-2020, 19144-850-2020, 19144-855-2020, 19144-858-2020, 19144-859-2020, 19144-861-2020, 19144-890-2020 y 19144-742-2020, iniciadas con fecha 09.01.2020, tramitan la repetición de los derechos de exportación abonados respecto de los siguientes Permisos de Embarque: PE 18078EC01010528 M, oficializado el 23.11.18, 18078EC01010634 K, oficializado el 27.11.18, 18078 EC01010989 A, oficializado el 07.12.18, 18078EC01008070 L, oficializado el 06.09.18, 18078EC01008372 Z, oficializado el 17.09.18, 18078EC01 008597 C, oficializado el 24.09.18, 18078EC01008332 M, oficializado el 14.09.18, 18078EC01008604 Y, oficializado el 05.10.18, 18078EC01 008329 S, oficializado el 14.09.18, 18078EC01008186 T, oficializado el 10.09.18, 18078EC01008185 S, oficializado el 10.09.18, 18008EC01008184 R, oficializado el 10.09.2018, 18078EC01008069 T, oficializado el 06.09.2018, 18078EC01009680 T oficializado el 26.10.2018, 18078EC01008811 Y oficializado el 28.09.2018, 18078EC01009554 T oficializado el 23.10.2018, 18078EC01009570 R oficializado el 09.11..2018, 18078 EC01009725 T oficializado el 29.10.2018, 18078EC01009744 U oficializado el 29.10.2018, 18078EC01009090 Y oficializado el 08.10.2018, 18078EC01 009102 X oficializado el 08.10.2018, 18078EC01009298 B oficializado el 29.10.2018, 18078EC01009299 C oficializado el 16.10.2018, 18078EC01008818 V, oficializado el 28.09.18, 18078EC01009310 J, oficializado el 16.10.18, 18078EC01008835 U, oficializado el 01.10.18, 18078EC01009321 L oficializado el 29.10.18 y 18 078 EC01 008838 A, oficializado el 01.10.2018, teniendo como fecha de inicio de las actuaciones administrativas el 09.01.2020. A continuación del escrito de repetición, lucen los permisos de embarque precedentemente citados. Posteriormente, con fecha 01.02.2021, la parte actora solicita pronto despacho en cada una de las SIGEAS. Con fecha 08.09.2021 el Administrador de la Aduana de Campana dispone en cada uno de los SIGEAS: tener por presentada y parte a la empresa actora a través de su apoderado; por iniciado el procedimiento de repetición en los términos de la Resolución General (AFIP) 2365/07; por agregada la documental aportada; que se produzca el informe técnico requerido y por Sección Económica y Financiera se certifiquen los montos abonados y se extraigan las constancias del Sistema SIADERE, para su agregación. Que la parte actora se adhiera al sistema de notificación electrónica SICNEA. A continuación lucen planillas del sistema informático Malvina. Con fecha 21.09.21, lucen los listados de afectación de depósitos. Luego pasa a la sección Sumarios. El 31.03.22 obra el dictamen jurídico de la Aduana de Campana que fundamenta que no corresponde hacer lugar a la solicitud de devolución de tributos solicitada. A continuación, el 28.03.22 la actora interpone recurso de amparo que deviene abstracto. El 01.04.2022 se dictan las Resoluciones N° 109, 105, 118, 99, 116, 117, 115, 114, 104, 101,108, 98, 97, 127, 113, 111, 185, 186, 100, 107, 174, 126, 125, 123, 120, 121, 124 y 122 (AD CAMP) apeladas en estos autos, por la que no se hace lugar a las repeticiones solicitadas.

V.- Corresponde analizar si las Resoluciones N° 109, 105, 118, 99, 116, 117, 115, 114, 104, 101,108, 98, 97, 127, 113, 111, 185, 186, 100, 107, 174, 126, 125, 123, 120, 121, 124 y 122 (AD CAMP), firmadas por la responsable Adjunta de la Aduana de Campana, en cuanto resolvió denegar la devolución de las sumas pretendidas por ARGENSUN SA en concepto de derechos de exportación (abonados por los 18078EC01010528 M, 18078EC01010634 K, 18078 EC01010989 A, 18078EC01008070 L, 18078EC01008372 Z, 18078EC01 008597 C, 18078EC01008332 M, 18078EC01008604 Y, 18078EC01 008329 S, 18078EC01008186 T, 18078EC01008185 S, 18008EC01008184 R, 18078EC01008069 T, 18078EC01009680 T 18078EC01008811 Y, 18078EC01009554 T, 18078EC01009570 R, 18078 EC01009725 T, 18078EC01009744 U, 18078EC01009090 Y, 18078EC01 009102 X, 18078EC01009298 B, 18078EC01009299 C, 18078EC01008818 V, 18078EC01009310 J, 18078EC01008835 U, y 18078EC01008838 A, y 18078EC01009321 L), se ajustan a derecho.

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

Que en consecuencia, y basados en las fechas de oficialización de las exportaciones a consumo bajo estudio, corresponde analizar los Permisos de Embarque involucrados, dividiéndolos en dos grupos: aquellos que fueron oficializados con anterioridad al 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (los que se evalúan en los puntos VI a X y XII del presente resolutorio), y los que fueron presentados con posterioridad a su vigencia -PE 18078 EC01010989 A, oficializado el 07.12.18- (que se analiza en el punto XI).

Ello así por cuanto 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.

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

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

VI.- Que ubicados en el primer grupo de análisis (PE oficializados con anterioridad al 04/12/2018) corresponde efectuar una breve aclaración preliminar respecto a la repetición vinculada al Permiso de Embarque N° 18008EC01008838A, oficializado con fecha 01.10.2018, correspondiente SIGEA 19144-861-2020, por el cual se reclama el importe de $269.444,18 donde se observa que la actora omitió (seguramente de manera involuntaria) consignar en su escrito de apelación (primera parte) y en el F4, a la Resolución Nro. 107/2022 (ver su ausencia en el detalle de las Resoluciones apeladas en el punto II del escrito de apelación y formulario F4), sin perjuicio de ello y atento que: (i) en el escrito de apelación se encuentra incorporado el Nro. Del Permiso de Embarque (18008EC01008838A), (ii) el Nro. de SIGEA (19144-861-2020) también se encuentra incorporado en el escrito de apelación y (iii) que el Monto Total consignado en el F4 $: 3.369.992,08 se deduce que incluyó a la Resolución 107/22 (AD CAMP) conforme surge de la sumatoria de los importes de las resoluciones apeladas:

19144-742-2020-pe 18008EC01008184R-RE100. $111.795.99 +

19144-782-2020-pe 18008EC01009680T-RE185. $268.453.50 +

19144-850-2020-pe 18008EC01008818V-RE186. $47.540.75 +

19144-680-2020-pe 18008EC01010528M-RE109. $100.292,47 +

19144-688-2020-pe 18008EC01010634k-RE105. $158.600,01 +

19144-692-2020-pe 18008EC01010989A-RE118. $136.400,11 +

19144-695-2020-pe 18008EC01008070L-RE99. $27.126,91 +

19144-700-2020-pe 18008EC01008372Z-RE116. $70.434,21 +

19144-713-2020-pe 18008EC01008597C-RE117. $122.718,47 +

19144-716-2020-pe 18008EC01008332M-RE115. $547.376,35 +

19144-717-2020-pe 18008EC01008604Y-RE114. $48.905,75 +

19144-718-2020-pe 18008EC01008329S-RE104. $54.737,60 +

19144-738-2020-pe 18008EC01008186T-RE101. $45.275,76 +

19144-740-2020-pe 18008EC01008185S-RE108. $50.480,76 +

19144-783-2020-pe 18008EC01008811Y-RE98. $67.933,85 +

19144-785-2020-pe 18008EC01009554T-RE97. $52.843,67 +

19144-788-2020-pe 18008EC01009570R-RE127. $264.481,57 +

19144-789-2020-pe 18008EC01009725T-RE113. $58.091,89 +

19144-795-2020-pe 18008EC01009744U-RE111. $156.636,31 +

19144-829-2020-pe 18008EC01009090Y-RE126. $152.768,03 +

19144-842-2020-pe 18008EC01009102X-RE125. $51.699,28 +

19144-845-2020-pe 18008EC01009298B-RE123. $124.328,31 +

19144-848-2020-pe 18008EC01009299C-RE120. $106.754,28 +

19144-855-2020-pe 18008EC01009310J-RE121. $47.544,58 +

19144-858-2020-pe 18008EC01008835U-RE124. $161.666,59 +

19144-859-2020-pe 18008EC01009321L-RE122. $51.863,40 +

19144-861-2020-pe 18008EC01008838A-RE107. $269.444,18 +

19144-890-2020-pe 18008EC01008069T-RE174. $13.797,50

= $ 3.369.992,08 (total equivalente al importe consignado en el F4), corresponde considerar incluida a la Resolución 107/22 (AD CAMP) como resolución apelada en los presentes autos.

VII.- Aclarado ello, y en relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación corresponde estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de

apelación", en donde por mayoría se acordó lo siguiente: "*ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero*".

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

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

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

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

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

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

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es "aprobar" o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

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

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

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

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

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

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

Pero si existieran dudas sobre la interpretación respecto de la fecha de vigencia de las alícuotas, la misma ha quedado expresamente aclarada en el art. 82 de la ley 27.467 que expresamente dispone: **“ARTÍCULO 82.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos…y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades.”** (las negritas me corresponden). Es decir, que el Congreso de la Nación expresamente “mantuvo” la validez y vigencia del Decreto 793/18 desde su dictado y publicación ocurrida con fecha 04/09/2018.

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

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

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

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

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

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

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

XI.- Respecto al Permiso de Embarque oficializado con posterioridad a la vigencia de la ley 27.467, esto es, el PE Nro. 18 078 EC01 010989 A, oficializado el 07.12.18, corresponde confirmar el rechazo de la solicitud de devolución de los Derechos de Exportación en el pagados, toda vez que el mismo fue oficializado encontrándose vigente la ley 27.467, respecto de la cual no se ha realizado cuestionamiento alguno.

Ello así por cuanto, conforme se ha expresado precedentemente, 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", se fijó como doctrina legal (art. 151 de la ley 11.683) lo siguiente: *"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***" (negritas y subrayado me pertenecen), quedando perfectamente aclarado en dicho texto, la fecha de entrada en vigencia de la norma.

XII.- En relación a las costas, y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica parcialmente al caso (primer grupo de PE, puntos VI a IX del presente), es de fecha anterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas a la parte actora. (art. 1163 del C.A.).

En idéntico sentido, corresponde imponer las costas a la actora en relación con el PE Nro. 18078 EC01010989 A, conforme los fundamentos expuestos en el punto X precedente y lo dispuesto en el art. 1163 del Código Aduanero.

Que por ello, VOTO por:

Confirmar las Resoluciones N° 109, 105, 118, 99, 116, 117, 115, 114, 104, 101, 108, 98, 97, 127, 113, 111, 185, 186, 100, 174, 126, 125, 123, 120, 121, 124, 122 y 107 (AD CAMP), en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "ARGENSUN S.A.", con costas. (Art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- ***Fondo de la cuestión*****:** Adhiero al voto del Dr. Juárez en cuanto aplica la doctrina legal del punto 3 del Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado el 26.04.22 en la causa EX-2020-24600163--APN-SGASAD#TFN, "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" (ver if-2022-40809437-apn-vocxixtfn_plenario_del_26-04-2022.pdf) y confirma la resolución aduanera.

Ello sin perjuicio de dejar a salvo mi opinión expresada en mi voto del precedente de esta Sala E del 29.10.21, "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A." (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) en el que se tratan los argumentos expuestos por las partes y que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este pronunciamiento (ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf). En consecuencia, considero que hubiera correspondido declarar que el decreto 793/18 es, entre el 04.09.18 y el 04.12.18, nulo de nulidad absoluta e insanable (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución) y hacer lugar a la repetición de la suma de Pesos Tres Millones Doscientos Treinta y Tres Mil Quinientos Noventa y Uno con 97/100 ($ 3.233.591,97) con más sus intereses, respecto de los PE 18078EC01010528M, 18078EC01010634K, , 18078EC01008070L, 18078EC01008372Z, 18078EC01008597C, 18078EC01008332M, 18078EC01008604Y, 18078EC01008329S, 18078EC01008186T, 18078EC01008185S, 18008EC01008184R, 18078EC01008069T, 18078EC01009680T, 18078EC01008811Y, 18078EC01009554T, 18078EC01009570R, 18078 EC01009725T, 18078EC01009744U, 18078EC01009090Y, 18078EC01009102X, 18078EC01009298B, 18078EC01009299C, 18078EC01008818V, 18078EC01009310J, 18078EC01008835U, 18078EC01008838A y 18078EC01009321L, con exclusión del PE 18078EC01010989A (reclamos de capital de $ 136.400,11) conforme las razones expuestas en el considerando XI del voto del Dr. Juárez y correspondiendo confirmar a su respecto el rechazo del recurso de apelación.

II.- ***Costas*****:** En cuanto a las costas considero deben imponerse por su orden, salvo respecto del referido PE 18078EC01010989A en que deben imponerse a la actora conforme lo expuesto en el considerando XI del voto del Dr. Juárez y el art. 1163 del CA.

La imposición de costas por su orden (Primer grupo de PE, puntos VI a IX del presente) se decide atento a que la actora tuvo sobrados fundamentos –que datan de la reforma constitucional del año 1994, arts. 76 y 99 inc. 3- y en la jurisprudencia de Fallos: 337:388 "Camaronera Patagónica" para realizar su planteo de devolución. Ello sin perjuicio de señalar que, a la fecha, las cinco salas de la Cámara del Fuero Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal han resuelto, de modo unánime, que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable entre el 04.09.18 y el 04.12.18, aplicando el referido precedente de la Corte (ver **Sala I**, causa 13061/2022 *"Newsan SA (TF 9748062-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo – Sala G"*, sentencia del 02.02.23; **Sala II**, causa 22.219/21 *"Minera Santa Cruz c/ EN- AFIP- DGA s/ recurso directo de organismo*

externo”, sentencia del 05.07.22; **Sala III**, causa 377/2021 “*Catajuy SRL c/EN – DGA s/ Dirección General de Aduanas*”, sentencia del 18.10.22 y causa 26.963/2022 “*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25041338-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”*, confirmatoria de una sentencia de esta Sala “E” previa al plenario del 26.04.22; **Sala IV**, causa 20.415/21 “*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”*, sentencia del 31.05.22 y **Sala V**, causa 51.458/19 “*Gut Metal SRL c/ EN AFIP s/ recurso directo de organismo externo”*, causa 21.909/21 “*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”* y causa 10.914/20 “*Catajuy SA c/ EN- DGA s/ Dirección General de Aduanas”*, sentencias del 05.05.22, 24.06.22 y del 02.08.22 respectivamente; entre otras).

III.- Por lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar las resoluciones 109, 105, 118, 99, 116, 117, 115, 114, 104, 101, 108, 98, 97, 127, 113, 111, 185, 186, 100, 174, 126, 125, 123, 120, 121, 124, 122 y 107 (AD CAMP), dictadas en los SIGEA 19144-680-2020, 19144-688-2020, 19144-692-2020, 19144-695-2020, 19144-700-2020, 19144-713-2020, 19144-716-2020, 19144-717-2020, 19144-718-2020, 19144-738-2020, 19144-740-2020,19144-782-2020, 19144-783-2020, 19144-785-2020, 19144-788-2020, 19144-789-2020, 19144-795-2020, 19144-829-2020, 19144-842-2020,19144-845-2020, 19144-848-2020, 19144-850-2020, 19144-855-2020, 19144-858-2020, 19144-859-2020, 19144-861-2020, 19144-890-2020 y 19144-742-2020, en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma “ARGENSUN S.A.”,

2.- Las costas se imponen por su orden respecto al rechazo de la devolución relativa a los PE 18078EC01010528M, 18078EC01010634K, , 18078EC01008070L, 18078EC01008372Z, 18078EC01008597C, 18078EC01008332M, 18078EC01008604Y, 18078EC01008329S, 18078EC01008186T, 18078EC01008185S, 18008EC01008184R, 18078EC01008069T, 18078EC01009680T, 18078EC01008811Y, 18078EC01009554T, 18078EC01009570R, 18078 EC01009725T, 18078EC01009744U, 18078EC01009090Y, 18078EC01009102X, 18078EC01009298B, 18078EC01009299C, 18078EC01008818V, 18078EC01009310J, 18078EC01008835U, 18078EC01008838A y 18078EC01009321L y se imponen a la actora respecto del rechazo de la devolución relativa al PE 18078EC01010989A.

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Respecto a los gastos casuídicos, he de adherirme en lo sustancial a la propuesta del Dr. Soria.

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

1.- Confirmar las resoluciones 109, 105, 118, 99, 116, 117, 115, 114, 104, 101, 108, 98, 97, 127, 113, 111, 185, 186, 100, 174, 126, 125, 123, 120, 121, 124, 122 y 107 (AD CAMP), dictadas en los SIGEA 19144-680-2020, 19144-688-2020, 19144-692-2020, 19144-695-2020, 19144-700-2020, 19144-713-2020, 19144-716-2020, 19144-717-2020, 19144-718-2020, 19144-738-2020, 19144-740-2020,19144-782-2020, 19144-783-2020, 19144-785-2020, 19144-788-2020, 19144-789-2020, 19144-795-2020, 19144-829-2020, 19144-842-2020,19144-845-2020, 19144-848-2020, 19144-850-2020, 19144-855-2020, 19144-858-2020, 19144-859-2020, 19144-861-2020, 19144-890-2020 y 19144-742-2020, en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma “ARGENSUN S.A.”,

2.- Las costas se imponen por su orden respecto al rechazo de la devolución relativa a los PE 18078EC01010528M, 18078EC01010634K, , 18078EC01008070L, 18078EC01008372Z, 18078EC01008597C, 18078EC01008332M, 18078EC01008604Y, 18078EC01008329S, 18078EC01008186T, 18078EC01008185S, 18008EC01008184R, 18078EC01008069T, 18078EC01009680T, 18078EC01008811Y,

18078EC01009554T, 18078EC01009570R, 18078EC01009725T, 18078EC01009744U, 18078EC01009090Y, 18078EC01009102X, 18078EC01009298B, 18078EC01009299C, 18078EC01008818V, 18078EC01009310J, 18078EC01008835U, 18078EC01008838A y 18078EC01009321L y se imponen a la actora respecto del rechazo de la devolución relativa al PE 18078EC01010989A.

Regístrese y notifíquese. Oportunamente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez, Juan Manuel Soria y Christian González Palazzo –Vocal subrogante por encontrarse vacante la vocalía de la 14° Nominación- (conf. art. 1162 del C.A. y art. 52 del Reglamento de Procedimientos del TFN).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.24 09:57:00 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.28 14:01:54 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.28 14:27:35 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.28 14:27:36 -03:00