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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-109239674-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 15 de Septiembre de 2023

Referencia: SENTENCIA -SALA E- EX-2023-25189860- -APN-SGASAD#TFN "PBBPOLISUR S.R.L"

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-2023-25189860- -APN-SGASAD#TFN,** caratulados **"PBBPOLISUR S.R.L"**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 08.03.23, mediante el documento RE-2023-25189652-APN-SGASAD#TFN, la firma **PBBPOLISUR S.R.L.**, a través de su apoderado, interpone recurso de apelación contra las Resoluciones N° **1141, 1142, 1143, 1144, 1145, 1146, 1147, 1148, 1149, 1150, 1151, 1152, 1153, 1154, 1155, 1156, 1157, 1158, 1159 y 1160 / 2022 (AD BABL),** de la Aduana de Bahía Blanca, tramitadas en los expedientes **SIGEA 12564-1051-2021, 12564-1050-2021, 12564-1049-2021, 12564-1045-2021, 12564-1048-2021, 12564-1047-2021, 12564-1046-2021, 12564-912-2021, 12564-1071-2021, 12564-1070-2021, 12564-1069-2021, 12564-1068-2021, 12564-1067-2021, 12564-1066-2021, 12564-1058-2021, 12564-1057-2021, 12564-1056-2021, 12564-1055-2021, 12564-1054-2021 y 12564-1052-2021,** 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 las mercaderías documentadas en los Permisos de Embarque **18003EC01005234F, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005232D, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005231C, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005227H, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005230B, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005229J, oficializado el 16.11.2018, 18003EC01005228X, oficializado el 16.11.2018, 18003EC01005226G, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005252F, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005251E, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005250D, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005249L, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005248K, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005247J, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005240C, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005239K, oficializado el 16.11.2018; 13003EC01005238J, oficializado el 16.11.2018;**

180O3EC01005237X, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005236H, oficializado el 16.11.2018; y 18003EC01005235G, oficializado el 16.11.2018. La suma reclamada por los referidos PE asciende a un total de seis millones novecientos noventa y cuatro mil cuarenta y cuatro pesos con 62/100 centavos ($6.994.044,62) 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. Indica que mediante los permisos de embarque involucrados, su mandante documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, se pagó el derecho de exportación establecido por el Decreto N° 793/18, el cual, a través del Poder Ejecutivo, fijó para todo el universo arancelario, un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería), invocando, a su respecto, el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755, del CA. Agrega que la ilegitimidad del pago, motivo por el cual se solicita su restitución, radica en la inconstitucionalidad del Decreto 793/2018, que estableció la alícuota aplicable para la liquidación de los derechos de exportación correspondientes a las exportaciones detalladas supra, en abierta violación al principio de legalidad en materia tributaria (artículos. 4, 17, 52, 75 inc. 1°, 76 y 99 inc. 3 de la Constitución Nacional) y a la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada (art. 17 de la Constitución Nacional). Manifiesta que, no constituye una delegación legislativa válida, en los términos requeridos por el artículo 76 de la Constitución Nacional. Relata que, eso se sustenta, entre otras consideraciones, en la posición asumida por la CSJN en el Fallo Camaronera. Describe que, allí la Corte Suprema concluyó que los derechos de exportación son tributos -específicamente, impuestos y, por ello deben ser creados por ley del Congreso Nacional, en aplicación del principio de legalidad tributaria receptado desde antiguo por la CSJN. Relata que, La repetición solicitada se funda en la interpretación fijada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas”, sentencia del 15 de abril de 2014 y manifiesta que dicha interpretación es compartida por la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, conf. fallo “Gut Metal SRL”, Sala V, sentencia del 5 de mayo de 2022; “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.”, sentencia del 24 de junio de 2022; Sala IV in re “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.”, sentencia del 31 de mayo de 2022; Sala II, in re “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.”, sentencia del 26 de agosto de 2022, entre muchos otros; y por las Cámaras Federales de Mar del Plata, in re “Pesquera Veraz S.A.”, sentencia del 30 de diciembre de 2021 y “Explotación Pesquera del Atlántico S.A.”, sentencia del 15 de julio de 2022; Mendoza, en autos “Minas Argentinas S.A., sentencia del 30 de octubre de 2019; Rosario, in re “Danes SRL”, sentencia del 22 de marzo de 2019, “Berandebi S.A.”, sentencia del 5 de marzo de 2020, “Cantoni”, sentencia del 11 de agosto de 2020; Comodoro Rivadavia en autos “Estelar Resources Limited S.A.”, sentencia del 26 de diciembre de 2018; Salta, en autos “Ojeda Hermanos S.A., sentencia del 20 de mayo de 2022; y Resistencia, en el caso “Arennis S.R.L.”, sentencia del 15 de octubre de 2019., entre muchos otros. En primer término se agravia de la resolucion aduanera que rechazo la repetición, manifiesta que dichos argumentos se refieren a la supuesta falta de legitimación de su parte para solicitar la repetición. Agrega que las resoluciones apeladas refieren a que carecería de legitimación activa por haber indicado en las destinaciones de exportación objeto de este expediente y en sus Hojas de Valor que “(…) los derechos de exportación están incluidos en el precio de exportación y que en el campo ‘Opciones/ventajas’ de la declaración aduanera comprometida se consignó “DEREXPOINCLUFOB” (Los derechos de exportación y demás tributos están incluidos en el precio FOB declarado”). (…) aclara que indicó ‘SI’ al momento de validar dicho texto en el Sistema Informático Malvina (SIM). Resalta el carácter de declaración jurada de la declaración comprometida. Manifiesta que, la traslación del tributo ya ha sido resuelta por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Nación, y también la jurisprudencia ha resuelto la cuestión relativa a la opción “DEREXPOINCLUFOB” indicada por el servicio aduanero. En segundo término, se

agravia por el rechazo de la inconstitucionalidad del decreto 793/2018 planteada. 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. Asimismo solicita que se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto Nº 793/18, en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 25.08.23 mediante el IF-2023-99409363-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 25.08.23 la demandada acompaña las actuaciones administrativas. El 7.09.23 se declara la cuestión de puro derecho y se elevan los autos a esta Sala "E" y el 12.09.23 se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas **SIGEA 12564-1051-2021, 12564-1050-2021, 12564-1049-2021, 12564-1045-2021, 12564-1048-2021, 12564-1047-2021, 12564-1046-2021, 12564-912-2021, 12564-1071-2021, 12564-1070-2021, 12564-1069-2021, 12564-1068-2021, 12564-1067-2021, 12564-1066-2021, 12564-1058-2021,**

12564-1057-2021, 12564-1056-2021, 12564-1055-2021, 12564-1054-2021 y 12564-1052-2021, iniciadas todas con fecha 01.09.2021, tramitan la repetición de los derechos de exportación abonados respecto de los siguientes Permisos de Embarque: **18003EC01005234F, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005232D, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005231C, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005227H, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005230B, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005229J, oficializado el 16.11.2018, 18003EC01005228X, oficializado el 16.11.2018, 18003EC01005226G, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005252F, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005251E, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005250D, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005249L, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005248K, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005247J, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005240C, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005239K, oficializado el 16.11.2018; 13003EC01005238J, oficializado el 16.11.2018; 180O3EC01005237X, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005236H, oficializado el 16.11.2018; y 18003EC01005235G, oficializado el 16.11.2018**. A continuación de los escritos de repetición en cada uno de los SIGEAS, lucen los permisos de embarque. A fs. 11/14 el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca dispone: 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 para su agregación. A fs. 15 luce informe de la Sección Económica y Financiera. A fs. 16 luce planilla de sistema informático Malvina. A fs. 23 luce dictamen que considera que no corresponde hacer lugar a la repetición solicitada. A continuación en cada uno de los SIGEA se dictan las Resoluciones **N° 1141, 1142, 1143, 1144, 1145, 1146, 1147, 1148, 1149, 1150, 1151, 1152, 1153, 1154, 1155, 1156, 1157, 1158, 1159 y 1160 / 2022 (AD BABL)**, apeladas en estos autos, por las que no se hace lugar a las repeticiones solicitadas.

V.- Corresponde analizar si las Resoluciones **N° 1141, 1142, 1143, 1144, 1145, 1146, 1147, 1148, 1149, 1150, 1151, 1152, 1153, 1154, 1155, 1156, 1157, 1158, 1159 y 1160 / 2022 (AD BABL)**, firmadas por el jefe de la Aduana de Bahía Blanca, en cuanto resolvió denegar la devolución de las suma pretendidas por **PBBPOLISUR S.R.L.** en concepto de derechos de exportación abonados por los PE **18003EC01005234F, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005232D, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005231C, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005227H, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005230B, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005229J, oficializado el 16.11.2018, 18003EC01005228X, oficializado el 16.11.2018, 18003EC01005226G, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005252F, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005251E, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005250D, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005249L, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005248K, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005247J, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005240C, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005239K, oficializado el 16.11.2018; 13003EC01005238J, oficializado el 16.11.2018; 180O3EC01005237X, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005236H, oficializado el 16.11.2018; y 18003EC01005235G, oficializado el 16.11.2018**, se ajustan a derecho.

VI.- Para ello, analizaremos en primer lugar el planteo efectuado por la parte actora con relación a la falta de legitimación activa planteada por la aduana de Bahía Blanca sobre la firma **"PBBPOLISUR S.R.L."** para reclamar la devolución de los derechos de exportación involucrados en la causa. La Aduana de Bahía Blanca afirma que el monto de los derechos de exportación en trato fueron trasladados al precio de la mercadería exportada, no causando a su entender, un menoscabo patrimonial.

Que de lo expuesto se desprende que un cuestionamiento a la legitimación del actor o falta de legitimación activa o tradicionalmente denominada "falta de acción" (sine actione agit), alude a la aptitud para ser parte en un

proceso. Se ha dicho que: “existe falta de legitimación para obrar cuando el actor o el demandado no son las personas especialmente habilitadas por la ley para asumir tales calidades con referencia a la concreta materia sobre la cual versa el proceso” (conf. Roland Arazi, Jorge A. Rojas, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación comentado y anotado, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2003; y Sala V in re "GCBA c/ Propietario Avda. Rafael Obligado Nº 2221 s/ ejecución fiscal", del 28/02/2012).

Que en la presente causa, la recurrente -en su carácter de exportadora- solicita la devolución de la suma de derechos de exportación liquidada y abonada en virtud de lo establecido en el Decreto 793/18, invocando la inconstitucionalidad del mismo.

Que el Código Aduanero, en el art 1068, dispone que “Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las repeticiones de los importes en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera”.

Que debe señalarse que el Código Aduanero no establece como requisito necesario para la repetición de tributos la prueba de la falta de traslación (v. arts. 1068 y ss.), como sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683 (según la reforma introducida por la ley 25.795).

Que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa, resulta que la firma **“PBBPOLISUR SRL”** en su carácter de exportadora habilitada, documentó los PE: **18003EC01005234F, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005232D, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005231C, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005227H, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005230B, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005229J, oficializado el 16.11.2018, 18003EC01005228X, oficializado el 16.11.2018, 18003EC01005226G, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005252F, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005251E, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005250D, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005249L, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005248K, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005247J, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005240C, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005239K, oficializado el 16.11.2018; 13003EC01005238J, oficializado el 16.11.2018; 180O3EC01005237X, oficializado el 16.11.2018; 18003EC01005236H, oficializado el 16.11.2018; y 18003EC01005235G, oficializado el 16.11.2018** abonando los derechos de exportación vinculados a los mismos.

Que ello concuerda con lo normado en el Código Aduanero, en cuanto establece la identidad de los responsables del pago los derechos de aduana (Artículo 777 CA), siendo que el único deudor de los derechos de exportación que debían pagarse por las operaciones en trato era el exportador que documentó las mismas, verificándose en el caso, que quien abonó los tributos es el mismo sujeto que solicitó su devolución, en virtud de lo normado en el art 809 del CA.

Que de la documentación obrante en las actuaciones administrativas se puede constatar que los argumentos de la Aduana no se encuentran debidamente acreditados, toda vez que no ha sido acompañada ninguna constancia a la causa de la que se desprenda la real y efectiva incidencia/traslación de los derechos de exportación cuestionados en el precio pagado por el comprador del exterior.

Que por los motivos expuestos no cabe más que rechazar los argumentos de la Aduana de Bahía Blanca con respecto a la falta de legitimación activa.

VII.- Aclarado lo precedentemente expuesto y atento los diversos planteos efectuados por la recurrente, en corresponde en este punto 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 XI "infra"- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente.

VIII.- 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".

IX.- 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.

X.- 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.

XI.- 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.

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

Que por ello, **VOTO por:**

Confirmar las Resoluciones N° 1141, 1142, 1143, 1144, 1145, 1146, 1147, 1148, 1149, 1150, 1151, 1152, 1153, 1154, 1155, 1156, 1157, 1158, 1159 y 1160 / 2022 (AD BABL), en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma “PBB POLISUR S.R.L.”, con

costas. (Art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos: Considero que debe rechazarse este planteo con fundamento en que la Aduana no lo prueba del modo fehaciente que exige su procedencia sustancial.

II.- ***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 confirmar 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, pese a que votaré en sentido contrario aplicando el plenario del tribunal, 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 Seis Millones Novecientos Noventa y Cuatro Mil Cuarenta y Cuatro con 62/100 ($6.994.044,62) con más sus intereses respecto de los PE **18003EC01005234F; 18003EC01005232D; 18003EC01005231C; 18003EC01005227H; 18003EC01005230B; 18003EC01005229J; 18003EC01005228X; 18003EC01005226G; 18003EC01005252F; 18003EC01005251E; 18003EC01005250D; 18003EC01005249L; 18003EC01005248K; 18003EC01005247J; 18003EC01005240C; 18003EC01005239K; 13003EC01005238J; 180O3EC01005237X; 18003EC01005236H y 18003EC01005235G, todos oficializados el 16.11.2018**.

III.- ***Costas*****:** En cuanto a las costas considero deben imponerse por su orden atento a que la actora, pese al plenario de este tribunal, tuvo, desde siempre, sobrados fundamentos para realizar su planteo de devolución. Tales fundamentos datan de la reforma constitucional del año 1994 -nuevos arts. 76 y 99 inc. 3-- y la jurisprudencia de Fallos: 337:388 "Camaronera Patagónica" del 15.04.14.

Lo anterior 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 Suprema (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).

IV.- Por lo expuesto, voto por:

1.- Confirmar las resoluciones 1141, 1142, 1143, 1144, 1145, 1146, 1147, 1148, 1149, 1150, 1151, 1152, 1153, 1154, 1155, 1156, 1157, 1158, 1159 y 1160 / 2022 (AD BABL), de la Aduana de Bahía Blanca, tramitadas en los expedientes SIGEA 12564-1051-2021, 12564-1050-2021, 12564-1049-2021, 12564-1045-2021, 12564-1048-2021, 12564-1047-2021, 12564-1046-2021, 12564-912-2021, 12564-1071-2021, 12564-1070-2021, 12564-1069-2021, 12564-1068-2021, 12564-1067-2021, 12564-1066-2021, 12564-1058-2021, 12564-1057-2021, 12564-1056-2021, 12564-1055-2021, 12564-1054-2021 y 12564-1052-2021 en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de la diferencia de derechos de exportación formulada por la firma "PBB POLISUR S.R.L.".

2.- Imponer las costas por su orden (art. 1163 del CA).

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Adhiero a la propuesta del Dr. Soria, dejando a salvo mi opinión disidente con lo resuelto en el Plenario de referencia, respecto de las facultades de este Tribunal para realizar el control de validez de las normas en razón de lo dispuesto en el art.75 inc.22 y la Convención Americana de Derechos Humanos, las facultades del Poder Ejecutivo para fijar alícuotas de los derechos de exportación y la validez de la norma aquí cuestionada, tal como lo sentara oportunamente en mi voto. Hasta tanto se mantenga vigente el Plenario de referencia, habré de aplicar -con la salvedad expuesta- el criterio sentado por la mayoría de mis colegas, pues como operador jurisdiccional debo respetar el alcance de un Acuerdo Plenario aunque no comparta -estricto sensu- lo allí resuelto. Así lo voto.

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

1.- Confirmar las resoluciones 1141, 1142, 1143, 1144, 1145, 1146, 1147, 1148, 1149, 1150, 1151, 1152, 1153, 1154, 1155, 1156, 1157, 1158, 1159 y 1160 / 2022 (AD BABL), de la Aduana de Bahía Blanca, tramitadas en los expedientes SIGEA 12564-1051-2021, 12564-1050-2021, 12564-1049-2021, 12564-1045-2021, 12564-1048-2021, 12564-1047-2021, 12564-1046-2021, 12564-912-2021, 12564-1071-2021, 12564-1070-2021, 12564-1069-2021, 12564-1068-2021, 12564-1067-2021, 12564-1066-2021, 12564-1058-2021, 12564-1057-2021, 12564-1056-2021, 12564-1055-2021, 12564-1054-2021 y 12564-1052-2021 en cuanto dispusieron no hacer lugar a la solicitud de repetición de la diferencia de derechos de exportación formulada por la firma "PBB POLISUR S.R.L.".

2.- Imponer las costas por su orden (art. 1163 del CA).

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

Suscriben la presente los Dres. Héctor H. Juárez, Juan Manuel Soria y Christian M. González Palazzo –vocal subrogante por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación- (conf. art. 1162 del C.A. y art. 59 del Reglamento de Procedimiento ante el TFN).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.14 15:16:46 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.15 15:03:22 -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: 2023.09.15 16:40:33 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.09.15 16:40:33 -03:00