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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-139817324-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 23 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia dictada en los autos caratulados “COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente N° EX-2021-10510558- -APN-SGASAD#TFN.-

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Buenos Aires, reunidos los Vocales Titulares integrantes de la Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dr. Christian M. González Palazzo y Dr. Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados “COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación”, expediente N° EX-2021-10510558- -APN-SGASAD#TFN,

El Dr. González Palazzo dijo:

I.-. Que, mediante RE-2021-10508078-APN-SGASAD#TFN se presenta, por apoderado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 52/2020 (AD RIGA), recaída en la Actuación Administrativa SIGEA N° 13289-1680-2019, mediante la cual y conforme su art. 2, no se hizo lugar a la acción de repetición incoada por la aquí apelante en relación a la operación de exportación documentada mediante la Destinación N° 18 048 ES02 000022 V / 18 048 EC08 000024 N y, por otra parte, se resolvió proceder a la devolución de la petición en base que el precio definitivo resultaba ser inferior al provisorio declarado.

Sostiene que el Decreto N° 793/2018, el cual estableció el derecho de exportación que aquí se litiga, resulta inconstitucional por cuanto atenta contra el principio de reserva de ley y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria. Señala que no hace falta formular un pago “bajo reserva” del derecho de repetirlo en tanto que el código contempla la repetición del pago sin causa.

Expresa que el principio de reserva de ley constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario y implica que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes. En tal sentido, señala que en forma unánime la doctrina y la jurisprudencia sostienen que los derechos de exportación tienen naturaleza tributaria y que clasifican en la categoría de impuestos, teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas.

En consecuencia, manifiesta que debió aplicarse los precedentes “Camaronera Patagónica” y “Selcro”, donde se afirmó que el único poder legítimamente facultado para crear tributos es el poder legislativo mediante la sanción de una ley y que no existe ningún otro poder del estado con dicha competencia. En este orden de ideas, indica que el Congreso debe ser quien delimite el hecho imponible, los sujetos alcanzados, las exenciones previstas y la alícuota o cuantía del impuesto. Por su parte, la facultad del Poder Ejecutivo para modificar un impuesto establecido por el Congreso se debe limitar al aspecto cuantitativo (alícuota), y sólo puede ejercerse cuando el Congreso expresamente delegue tal facultad y delimita márgenes mínimos y máximos de modificación. En efecto, concluye que el art. 755 del CA, lejos de fijar una clara política legislativa, deja al arbitrio del Poder Ejecutivo la facultad de gravar y modificar las alícuotas por lo que los derechos de exportación fijados, entonces, en el decreto 793/18, resultan inconstitucionales.

Asevera que la nulidad del Decreto es absoluta e insanable y que únicamente pudo recobrar virtualidad con el dictado de la Ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 13/12/2018, cuando entró en vigencia la Ley N° 27.467.

Se refiere a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para expedirse sobre autos. Cita jurisprudencia, hace reserva de plantear el caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y deje sin efecto la resolución recurrida, con costas al Fisco.

II.- Que mediante IF-2021-47276187-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas pertenecientes a la causa.

Realiza una negativa genérica. Efectúa un análisis de los antecedentes normativos. Rechaza la posición de la compañía por el hecho de no haber efectuado una reserva de derechos o nota de protesto respecto de la vigencia del decreto 793/18 al momento de realizar el pago. Afirma que la correcta interpretación del fallo “Camaronera” no lo hace aplicable al caso en cuestión y, por lo tanto, la interpretación que realiza la apelante es desacertada y no recepta el análisis completo de la sentencia dictada ni el sentido que quiso

darle la C.S.J.N. En efecto, señala que el Máximo Tribunal no ha declarado la invalidez de las alícuotas por derechos de exportación, sino por el contrario, la validez de dichos derechos en virtud del art. 755 del C.A. y el art. 99 inc 1 y 2 de la C.N.

Asimismo, señala que en ningún caso puede asimilarse esta causa al caso "Camaronera", en tanto que no se trata de una norma carente de respaldo legal puesto que el decreto presidencial cuestionado, a diferencia de la Resolución N° 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122, que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso.

En este orden de ideas, expresa que no se trata de una norma carente de respaldo legal al entender que ha habido una clara política legislativa y que los recaudos mínimos del tributo poseen sustentación normativa. Menciona que el art. 755 del C.A. en lo que refiere a la *"clara política legislativa"* tuvo su debida justificación en el Decreto 793 al expresar que la variación cambiaria sin precedentes que hubo en el país, se tradujo en severas consecuencias en lo que respecta a la incidencia de la exportación de mercaderías y el consumo de ellas en nuestro mercado interno.

Solicita se rechace la repetición intentada atento que la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación cuya devolución reclama. Requiere la aplicación del precedente "Petroquímica". Manifiesta la limitación del T.F.N. para declarar la inconstitucionalidad. En subsidio, solicita que se aplique el criterio establecido por nuestra C.S.J.N. en la causa "Cencosud S.A" y lo previsto en los art. 811 y 812 del C.A. Cita jurisprudencia en sustento a su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que, de la compulsa de la actuación administrativa correspondiente a la causa, resulta que el procedimiento de repetición iniciado por la firma, correspondiente a la operación de exportación documentada mediante la Destinación N° 18 048 ES02 000022 V / 18 048 EC08 000024 N, concluyó con la Resolución N° 52/2020 (AD RIGA), dictada por el Administrador de la Aduana de Río Gallegos, recaída en la Actuación Administrativa N° SIGEA N° 13289-1680-2019, la cual fue apelada en esta instancia.

IV.- Que mediante PV-2023-115613674-APN-TFN#MEC se elevan los autos a la Sala "F" y, mediante IF-2023-117470262-APN-TFN#MEC, quedan en estado de dictar sentencia.

V.- En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictada por este Tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A c/ DGA s/ recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN,) en la cual por mayoría los Vocales acordaron 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"*

VI.- 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 este sentido, y 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 -a cuyo voto me remito-, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos abonados por la firma "**COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES S.A.** " en relación a la destinación mencionada, en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018, el cual estableció el derecho de exportación que aquí se litiga. En efecto, 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.

VII.- Que en cuanto a las costas deben imponerse por su orden en atención a la temática de la cuestión en trato y que el fallo el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del recurso (art. 1163 C.A.)

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1.- Confirmar la Resolución 52/2020 (AD RIGA), dictada por el Administrador de la Aduana de Río Gallegos, recaída en la Actuación Administrativa SIGEA N° 13289-1680-2019, en cuanto ha sido materia de agravio.

2.- Costas por su orden, conforme lo señalado en el Considerando VII.

Así lo voto.-

El Dr. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse “brevitatis causae” a la descripción realizada por el Vocal preopinante.

II.- Que, sentado ello, cabe destacar el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que *“...Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario...*” (el subrayado me pertenece).

III.- Que, bajo tales premisas, corresponde destacar que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del 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”, la competencia aduanera de este Tribunal Fiscal por mayoría -el suscripto no participó del referido Acuerdo por encontrarse en uso de licencia- 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”*.

IV.- Que, por ende, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el suscripto in re “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA” (EX-2020- 24711043), del 22 de diciembre de 2021 y “Bunge Argentina S.A” (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la litis resulta plenamente aplicable, mutatis mutandi, la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente. **ASÍ LO VOTO.**

V.- Que, por lo demás, y toda vez 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 (art. 1163

C.A.). **ASÍ TAMBIÉN LO VOTO.**

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la Resolución N° 52/2020 (AD RIGA), dictada por el Administrador de la Aduana de Río Gallegos, recaída en la Actuación Administrativa SIGEA N° 13289-1680-2019.

2.-Costas por su orden.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Titular de la Vocalía de la 17a Nominación) y Pablo A. Garbarino (Vocal Titular de la Vocalía de la 16a Nominación), ello en los términos del art. 1162 del C.A.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 12:28:41 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 20:25:22 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.23 20:25:23 -03:00