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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-150087211-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Diciembre de 2023

Referencia: Sentencia EX-2023-13683283- -APN-SGASAD#TFN (ACERBRAG SA)

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-2023-13683283- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **“ACERBRAG SA”.**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 06.02.2023, mediante el RE-2023-13682330-APN-SGASAD#TFN, la firma ACERBRAG SA, a través de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la Resolución **RESOL-2022-197-E-AFIP-ADCLOR#SDGOAI,** de la Aduana de Clorinda, tramitada en los expedientes **EX-2021-00309665- -AFIP-DVMENT#SDGCTI y EX-2021-00309886- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI** 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 documentada en los Permisos de Embarque **18012EC01003398Y oficializado el 12/11/2018 y 18012EC01003257X oficializado el 26/11/2018**. La suma reclamada por los referidos PE asciende a un total de un millón ciento noventa y siete mil seis cientos veintiocho pesos con 34/100 centavos. ($1.197.628,341). 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. Solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoquen las resoluciones aduaneras que rechazaran la repetición y, en consecuencia, se ordene el pago de las sumas reclamadas, con más sus intereses conforme a lo establecido en el art. 811, del CA. Todo ello, con costas. Explica que, su mandante documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, se pagó obligatoriamente 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. Manifiesta que, su mandante inició el procedimiento de repetición previsto en los artículos 1068, ss. y cc., CA. Citó, a su respecto, los principios constitucionales que así lo demostraban y, fundamentalmente, la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 15/4/14, en el caso “Camaronera Patagónica S.A. c/EN-M de Economía s/amparo”. Señala que el derecho de exportación es un impuesto y, como tal, debe aplicársele

–entre otros-, el principio de reserva legal, el cual no podía ceder en ninguna circunstancia y, por lo tanto, ese derecho debía ser impuesto por el Congreso Nacional y no por el Poder Ejecutivo. Señala asimismo, que llegado el caso, podía ser aplicado, en tanto y en cuanto exista una clara política legislativa que en el caso no existió. Manifiesta que, el decreto aquí cuestionado, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado (autorizado a partir de la doctrina sentada por la Corte en Delfino-Mouviel-Cocchia que admitió la delegación impropia) y que tenía sustento en el antiguo art. 86, inc. 2 de la Constitución Nacional y que hoy en día –luego de la reforma del año 1994- se encuentra prohibido por el art. 76. Manifiesta que, el servicio aduanero, entiende que el decreto 793/18 se dictó en el ámbito interno de la Administración y que, por lo tanto, no le resultan aplicables las conclusiones a las que arribó la Corte en el caso "Camaronera Patagónica". Manifiesta que, la Aduana 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. Agrega que, corresponde, entonces, analizar los alcances del decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA para concluir que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Señala que, el decreto 793/18, si bien se dictó en uso de las facultades conferidas por el artículo 99 incisos 1 y 2 de la Constitución Nacional, también se dictó por directa aplicación del artículo 755 de la Ley N° 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, el que, en cuanto interesa, delega en el Poder Ejecutivo, la posibilidad de, a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido, con el objeto de cumplir alguna de las finalidades allí estipuladas de modo genérico. Relata que, el servicio aduanero omite considerar que la facultad reglamentaria prevista en el art. 99, inc. 2 de la Constitución Nacional es exactamente la misma facultad que antes estaba prevista en el art. 86, inc. 2 y que, como vimos, dio lugar a la denominada delegación impropia desarrollada por la Corte Suprema en la doctrina Delfino-Mouviel-Cocchia. Analiza la inconstitucionalidad del decreto a la luz de esta doctrina, restringida aún más con el art. 76 de la Constitución agregado en la última reforma del año 1994 y la doctrina que se extrae de "Camaronera Patagónica". Agrega que, la doctrina y la jurisprudencia han coincidido desde antiguo en que los derechos de aduana -y en lo que aquí especialmente interesa, los derechos de exportación- son tributos que clasifican en la categoría de impuestos, teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas, y en la imposición de tales impuestos, deben tenerse en cuenta los derechos y garantías a favor de los sujetos tributarios obligados contenidos en la Constitución; que comprende, entre otros, los de reserva de ley, indelegabilidad legislativa, irretroactividad, no confiscatoriedad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y razonabilidad, principios constitucionales que actúan como límite y cauce para el ejercicio de la potestad normativa tributaria. Señala que, el principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario y requiere 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 relación con el principio de legalidad, relata que, la Corte Suprema ha señalado que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad, reconocido por la Constitución Nacional y que la facultad del Congreso de crear impuestos constituye uno de los rasgos esenciales del régimen republicano. Asimismo, manifiesta que en tiempos más recientes la Corte ha dicho que "el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los

elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones". Agrega 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; ya que, como bien lo ha dicho la Corte en el considerando 9º del caso "Camaronera Patagónica", "ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata". No desconoce que el fallo allí emitido se refería a la Resolución ME Nº 11/02, pero tampoco desconoce que allí, la Corte señaló que, en el Código Aduanero no se prevé "la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación". Destaca que, resulta importante, llegado a este punto, destacar que, algunos años antes de "Camaronera Patagónica", la Corte anticipó su parecer en "Selcro" al señalar que "ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo" y por ello "al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resulta inválida la delegación legislativa efectuada por el segundo párrafo del art. 59 de la ley 25.237, en tanto autoriza a la Jefatura de Gabinete de Ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución.". Hace referencia al art. 59 de la ley 25.237 y también plantea similitudes con el art. 755, del CA, en tanto este último también autoriza al Poder Ejecutivo a gravar con derechos de exportación mercadería que no estuviera gravada y a modificar el derecho de exportación previamente establecido, sin ningún tipo de tope o parámetro, dejando al arbitrio del Poder Ejecutivo, no solo la fijación de la alícuota, sino también la determinación y creación en sí misma del derecho. Agrega que, el decreto 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución. Manifiesta que, en otro caso, aún más reciente a "Selcro", la Corte ratificó lo dicho en el punto anterior con mayor ahínco. Así, en relación a una ley dictada luego de la reforma constitucional del año 1994, la Corte, en el caso "Consolidar", compartió los fundamentos de la Procuradora Fiscal, quien señaló que "si bien la ley 24.938 creó el tributo, determinó su hecho imponible y los sujetos pasivos -manteniendo lo hecho precedentemente en la ley 24.557-, no hizo lo propio con relación a su cuantificación, la que quedó completamente librada al arbitrio del Poder Ejecutivo, con mella irreversible de la garantía constitucional señalada, para seguir señalando que toda pretensión de admisibilidad de la delegación en esta materia, que busque guarecerse bajo el art. 76 de la Constitución Nacional, queda desarticulada a la luz de lo expresado por V.E. en Fallos: 326:4251 en Selcro. Señala que, no habiendo una clara política legislativa, el Poder Ejecutivo no tenía derecho alguno a fijar un derecho de exportación para el universo arancelario ni a establecer la alícuota. Y manifiesta que es lo que finalmente la Corte confirmó en "Camaronera Patagónica". Describe que, en el considerando 8º de ese fallo, señaló: "En fecha más reciente, la Corte ha señalado que "el principio de legalidad o de reserva de ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. Considera que, es indudable que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 13/12/18, cuando entró en vigencia la ley 27.467. Agrega que, siendo que los permisos de embarque aquí involucrados se oficializaron previos 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 793/18 es improcedente. Agrega que, esa postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia. 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 04.05.23 mediante el IF-2023-50298556-APN-

DTD#JGM y opone excepción de defecto legal en los términos del Art. 1149 inc. f) del C.A como previo y especial pronunciamiento, la cual es rechazada. 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 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 30.10.23 la demandada acompaña las actuaciones administrativas EX-2021-00309665- -AFIP-DVMENT#SDGCTI y EX-2021-00309886- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI. El 14/11/2023 se elevan los autos a esta Sala "E" y el 14/11/2023 se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas EX-2021-00309665- -AFIP-DVMENT#SDGCTI y EX-2021-00309886- -AFIPSRRODVMENT#SDGCTI, el escrito reclamando la repetición de los derechos de exportación respecto de los PE 18012EC01003398Y oficializado el 12/11/2018 y 18012EC01003257X oficializado el 26/11/2018 se presentan el 30.03.21, teniendo como fecha de inicio de todas las actuaciones administrativas. A continuación Con fecha 14.08.21, el Administrador de la Aduana de Clorinda dispone: **(i)** tener por presentada y parte a la empresa actora a través de su apoderado; **(ii)** por iniciado el procedimiento de repetición en los términos de la Resolución General (AFIP) 2365/07; **(iii)** por agregada la documental aportada; **(iv)** 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. Luego se agregue informe del CEMPRI. El 19/08/22 el jefe de Sección Asistencia Técnica informa que, al cruce de exportación realizado al PE 18012 EC01 003398Y, el mismo fue oficializado el día 12/11/18 y el PE 18012EC01003257X oficializado el 26/11/2018. Luego, luce el informe de liquidaciones manuales. El 27.11.22 obra el dictamen jurídico de la Aduana de Clorinda que fundamenta que no corresponde hacer lugar a la solicitud de devolución de tributos solicitada. A continuación, obra la Resolucion RESOL-2022-197-E-AFIP-ADCLOR#SDGOAI apelada en estos autos, por la que no se hace lugar a las repeticiones solicitadas.

V.- Corresponde analizar si la Resolucion RESOL-2022-197-E-AFIP-ADCLOR#SDGOAI, firmada por el Administrador de la Aduana de Clorinda, en cuanto resolvió denegar la devolución de la suma pretendida por ACERBRAG SA en concepto de derechos de exportación (abonados por los PE 18012EC01003398Y oficializado el 12/11/2018 y 18012EC01003257X oficializado el 26/11/2018, se ajustan a derecho, debiendo tenerse presente que el art. 726 del Código Aduanero dispone que es aplicable el derecho de exportación establecido en la norma vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, y dada la vigencia del Decreto N° 793/18 la recurrente, abonó los derechos de exportación liquidados a la fecha de registro de la operación..

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 IX "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 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".

VII.- Que en relación 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.

VIII.- 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 13/12/18 (sic), corresponde 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.

IX.- 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.

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

Que por ello, VOTO por:

Confirmar la **Resolución N° RESOL-2022-197-E-AFIP-ADCLOR#SDGOAI**, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma “**ACERBRAG S.A.**”, con costas a la parte actora (art. 1163 del C.A.).

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 Un Millón Ciento Noventa y Siete Mil Seiscientos Veintiocho con 34/100 centavos ($1.197.628,34) con más sus intereses respecto de los PE 18012EC01003398Y (oficializado el 12.11.18) y 18012EC01003257X (oficializado el 26.11.18).

II.- ***Costas*****:** En cuanto a las costas considero deben imponerse por su orden. Ello 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. 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 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).

III.- Por lo expuesto, voto por:

1.-Confirmar la Resolución RESOL-2022-197-E-AFIP-ADCLOR#SDGOAI (expedientes EX-2021-00309665--AFIP-DVMENT#SDGCTI y EX-2021-00309886--AFIPSRRODVMENT#SDGCTI) en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de la diferencia de derechos de exportación formulado por la firma ACERBRAG S.A.

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

El Dr. Christian M. González Palazzo dijo:

Dejando a salvo mi opinión vertida en el Acuerdo plenario citado por mis distinguidos colegas, adhiero a la propuesta del Dr. Juan Manuel Soria.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría se resuelve:

1.-Confirmar la Resolución RESOL-2022-197-E-AFIP-ADCLOR#SDGOAI (expedientes EX-2021-00309665--AFIP-DVMENT#SDGCTI y EX-2021-00309886--AFIPSRRODVMENT#SDGCTI) en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de la diferencia de derechos de exportación formulado por la firma ACERBRAG S.A.

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

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Juárez, Soria y González Palazzo (Vocal subrogante – art. 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.18 14:25:28 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.18 14:30:20 -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 - GDE
Date: 2023.12.18 14:41:02 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.18 14:41:03 -03:00