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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-15698311-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 10 de Febrero de 2023

Referencia: -SENTENCIA- EX-2022-63440322-APN-SGASAD#TFN (L'OREAL ARGENTINA SOCIEDAD ANONIMA).-

---

Reunidos los Vocales miembros de la Sala “E”, Dres. Cora M. Musso, Héctor Hugo Juárez y Juan Manuel Soria, con la presidencia de la Sra. Vocal nombrada en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2022-63440322-APN-SGASAD#TFN (L'OREAL ARGENTINA SOCIEDAD ANONIMA).-**

La Dra. Cora M. Musso dijo:

I.- Que la firma “L'OREAL ARGENTINA SOCIEDAD ANÓNIMA” por apoderado, con fecha 23/06/22, interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2022-252-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, de fecha 31 de mayo de 2022, dictada por la Dirección de la Aduana de Buenos Aires en las actuaciones SIGEA 19144-1788-2019 por medio de la cual la demandada rechazó la repetición de la suma de PESOS DOSCIENTOS OCHO MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y CINCO CON 56/100 ($ 208.355,56) en concepto de derechos de exportación establecidos por el Decreto Nro. 793/2018, en relación al Permiso de Embarque Nº 18 001 EC01 083399 V. Hace referencia a los antecedentes de la causa señalando que el Decreto 793/18 fijó hasta el 31/12/2020 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 C.A. Agrega que el citado decreto merece un reproche constitucional por ser una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice, operando como un reglamento delegado. En relación a ello indica que el precedente aplicable es el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Camaronera Patagónica" de fecha 15/04/14 e invoca los derecho y principios constitucionales de reserva de ley, indelegabilidad legislativa, irretroactividad, no confiscatoriedad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva, razonabilidad y propiedad, los cuales a su entender, actúan como límite y cauce para el ejercicio de la potestad normativa tributaria.- Afirma que en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se atribuyó 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.- Cita a su vez el fallo “Selcro” (CS, fallos 326:4251) y afirma que es imprescindible para la validez constitucional de un tributo, que el Congreso sea el que lo cree o modifique, delimitando el hecho imponible, los sujetos alcanzados, las exenciones previstas y la cuantía del impuesto, siendo la facultad del Poder Ejecutivo aquella vinculada al aspecto cuantitativo del tributo (alícuota), siempre que el Congreso haya expresamente delegado tal facultad y delimitado los márgenes mínimos y máximos de modificación.- En tal sentido, concluye que el decreto Nro. 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable, y que únicamente adquirió validez al entrar en vigencia la ley 27.467, con fecha 13/12/18, siendo que el permiso de embarque involucrado se oficializó previo a dicha fecha y el momento imponible se determinó con el registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, de conformidad con lo determinado por el art.726 del C.A.- Cita

Jurisprudencia al respecto, remitiendo a fallos de la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia (conf. “Estelar Resources Limited SA. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo Ley 16.986”. 26.12.18), Cámara Federal de Rosario (conf. “Danes SRL. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Ley de Amparo Ley 16.986”. 27.08.20), Cámara Federal de Bahía Blanca (conf. “Bunge Argentina S.A. c/ DGA s/Repetición”. 19.05.20) y Cámara Federal de Mendoza (Conf. “Minas Argentina S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo Ley 16.986”. Expte. MZ 59123/2018/CA1) y el fallo del TFN, Sala E, 21/9/21, “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/Apelación” (IF-2021-89017673-APN-VOCXIII#TFN, Causa EX2020-25041338). En lo que respecta a la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para dictar la inconstitucionalidad de la norma, solicita que se aplique la doctrina sentada por la C.S.J.N en el mencionado caso “Camaronera Patagónica S.A.” y expresa que las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte del Tribunal Fiscal de la Nación han devenido derogadas por la Convención Americana de Derechos Humanos, cita al respecto la causa Alpemar S.R.L. c/DGA (T.F.N. 21.12.18 voto del Dr. Garbarino). Por último, en relación al Plenario de fecha 26 de abril de 2022 del Tribunal Fiscal de la Nación, causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” señala, en vinculación con lo allí resuelto, que el artículo 1° no es de aplicación al caso de autos, puesto que no se pretende que se declare la inconstitucionalidad de la una Ley, sino la invalidez del decreto emanado por el Poder Ejecutivo Nacional. En relación al segundo artículo del citado plenario, señaló que la doctrina allí sentada se opone a lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Camaronera Patagónica”, por cuanto entiende que el art. 755 no constituye una clara política legislativa que le permita al Poder Ejecutivo establecer derechos de exportación o modificar alguno de los elementos esenciales del tributo. En relación al artículo 3° expresa que no puede desconocerse que los derechos de exportación poseen naturaleza tributaria y que el art. 755 del Código Aduanero no resulta una norma delegante válida. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada con costas.-

II.- Que la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto, niega todos y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria, que no sean objeto de su expreso reconocimiento y desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en en las actuaciones administrativas. Reseña los hechos e invoca el Plenario “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA” (EX-2020-24600163—APNSGASAD# TFN) y en relación a los antecedentes normativos cita los artículos 724, 725 y 755 del Código Aduanero, la Resolución N° 11/2002 del Ministerio de Economía y los Decretos N°509/2007 y N°349/16, por cuanto destaca que la intención del Honorable Congreso de la Nación ha sido dotar al Poder Ejecutivo Nacional de herramientas que le permitan adoptar medidas de política económica para ejecutar la política monetaria, cambiaria o de comercio exterior, estabilizar los precios internos y atender las necesidades de las finanzas públicas, citando al respecto el cuarto párrafo de los considerandos del Decreto N° 793/18 (B.O. 4/9/18). Efectúa un análisis del fallo “Camaronera Patagónica S.A.” de la CSJN dictado el 15 de abril de 2014 y sostiene que el máximo Tribunal admitió la validez del art. 755 del C.A. y dictó las pautas que viabilizan la delegación legislativa reglamentaria para el caso de los derechos de exportación (art. 99, inc. 2 C.N.). Expresa que, en virtud de lo ordenado en el Decreto N° 793/2018, los elementos esenciales de los derechos de exportación poseen rango legal y por ello el Poder Ejecutivo estaba facultado a modificar la alícuota, acción que a su entender, no puede confundirse con la creación de un tributo nuevo sobre mercaderías que no estaban gravadas. En relación a ello, concluye que no estamos en presencia del cobro de un impuesto sin ley que lo autorice ni de un despojo que viole el derecho de propiedad, sino que se trata de una norma presidencial ejercida de una atribución expresamente reconocida al Poder Ejecutivo. Cita Jurisprudencia vinculada a la presente causa, remitiéndose a los fallos: "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) y “Patagonic Gas SRL C/ EN-AFIPDGA S/Amparo Ley 16.986”. Fallo de la Sala III de la CNACAF, de fecha 14/11/19. (Expte. 74554/2018). En cuanto a la incompetencia del Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad, sostiene que no podría prosperar tal planteo en razón a lo normado por el art. 1164 C.A, solicita en tal sentido se rechace en su totalidad el recurso intentado por la actora, con costas. Alega la falta de legitimación activa y plantea, al respecto, que la actora no acreditó no haber trasladado el precio de los derechos a los terceros involucrados en la operación de compraventa de la mercadería exportada, ni acompañó certificación contable alguna con la pretensión de acreditar la absorción de costos por parte de la compañía. Por otra parte, solicita la aplicación del precedente sentado por este Tribunal Fiscal en el caso “PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. C/

D.G.A. Expediente N° EX-2020- 15395348-APN-SGASAD#TFN de fecha 18/02/2021, mediante el cual se resolvió que el Decreto 793 no ha excedido los límites de su competencia al fijar hasta el 31/12/2020 un derecho de exportación del 12% para la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las PA de la NCM. Por último, manifiesta que, en caso de que se haga lugar a la repetición solicitada, correspondería aplicar la doctrina sentada en el Fallo de la CSJN "CENCOSUD S.A. (TF 29.535-A) c/DGA s/ RECURSO EXTRAORDINARIO, S.C., C.1242, L.XLIX" en relación con la forma en que se determinarán los importes que debe restituir la Aduana por tributos cobrados en exceso y la moneda que debe emplearse para su cancelación. Respecto a los intereses reclamados por la contraria, solicita se aplique lo previsto por los artículos 811 y 812 del C.A. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del Caso Federal y pide que oportunamente se rechace la apelación intentada, confirmándose la resolución apelada, con costas. En relación al planteo de inconstitucionalidad alegado por la actora, sostiene que no resulta procedente que el Tribunal Fiscal de la Nación se pronuncie sobre la ilegalidad de las resoluciones dictadas por el Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia, por lo que solicita el rechazo de tal planteo. Por último solicita que se rechace el agravio de la recurrente en relación al tipo de moneda y tasa de interés aplicable al reclamo tributario, manifiesta al respecto que los importes de las "determinaciones tributarias aduaneras suplementarias" deben ser calculados en dólares hasta el momento de su efectivo pago y que, sobre ellos, deben calcularse los intereses previstos en el artículo 794 del C.A. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se dicte sentencia rechazando la apelación interpuesta, confirmándose el fallo aduanero, con expresa imposición de costas.-

III.- Que con fecha 02/02/2023 se declara la causa de puro derecho y posteriormente se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas SIGEA 19144-1788-2019 se inician (fs. 1/4) con el recurso interpuesto por la firma "L'OREAL ARGENTINA SOCIEDAD ANÓNIMA" con fecha 22/04/2019, mediante el cual se solicita la devolución de la suma de u$u 5.758,86 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación 18 001 EC01 083399V oficializada el 21/11/2018, cuya copia se acompaña a fs. 9/11. A fs.13 solicita la actora pronto despacho, el cual es reiterado a fs.15, con el alcance previsto en el artículo 10 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549. A fs. 16 obra resolución de fecha 4 de enero de 2022, por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y se ordena la elaboración del informe técnico pertinente. A fs.22 obra el listado de afectación de depósitos donde surge el monto de los derechos de exportación abonados.- A fs.24 mediante Nota 10/2022 (DV TECE) se remiten las actuaciones en los términos establecidos en el punto 5 del ANEXO de la Resolución General AFIP n°2365. A fs.25 la Sección Clasificación A (DV CLAR) informa que no se observan inexactitudes entre la declaración comprometida y la documentación complementaria consultada en el Sistema Depositario Fiel de conformidad con lo establecido en el punto 4 del ANEXO de la Resolución General AFIP n°2365. A fs. 26 el Departamento de Técnica de Exportación, mediante Nota 10/2022 (DV ARIN), informa el porcentaje de derechos de exportación que correspondía tributar a la fecha de oficialización de la destinación Nro. 18 033 EC01 083399 V (21/11/2018).- A fs.27/29 obra el informe técnico ordenado (apartado A punto 4 del Anexo de la RG AFIP 2365) del Departamento Valoración y Comprobación Documental Exportaciones. A fs. 34/35 se agrega el Dictamen Jurídico número IF-2022-00356472-AFIP-DVDRTA#SDGASJ por el cual se interpreta que no corresponde hacer lugar a la repetición interpuesta y a fs. 40/42 se dicta la resolución que se apela en autos (RESOL-2022-252-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM).-

V.- Que corresponde resolver en la presente causa, si la Resolución RESOL-2022-252-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM de fecha 31 de mayo de 2022 se ajusta a derecho, en cuanto se dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por la firma "**L'OREAL ARGENTINA S.A.**" en concepto de derechos de exportación abonados con relación al PE Nro: Nº 18 001 EC01 083399 V.-

Que cabe señalar que mediante el aludido permiso de embarque la actora documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas abonando derechos de exportación establecidos por el Decreto N° 793/18, el cual fijó para todo el universo arancelario, una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

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

involucrados en la causa han sido ilegítimos e inconstitucionales, y que al momento del dictado y publicación del aludido Decreto no existía ninguna ley que permitiera gravar la exportación para consumo con las pautas tributarias correspondientes, de conformidad con lo establecido por la Constitución Nacional y la Jurisprudencia. Sostiene que resulta aplicable al presente caso, el criterio de la CSJN sentado en la causa "Camaronera Patagónica" de fecha 15/04/14 en el que se declaró expresamente que una ley no puede convalidar con efectos retroactivos una norma administrativa, razón por la cual sostiene que el decreto Nro. 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y que únicamente adquirió validez al entrar en vigencia la ley 27.467, con fecha 13/12/18, siendo que el permiso de embarque aquí involucrado se oficializó previo a dicha fecha y siendo el momento imponible el fijado con el registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo de conformidad con lo determinado por el art.726 del C.A.-

Que la representación fiscal expresa que, en la citada causa “Camaronera Patagónica” la CSJN sostuvo la validez del artículo 755 del C.A. e invoca precedentes jurisprudenciales relativos al citado Decreto Nro. 793/2018, que le dieron razón a su mandante. Refiere a la limitación de este Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad solicitada y al respecto indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 C.A., que cita y transcribe. Finalmente hace referencia a la falta de legitimación activa de la recurrente destacando que la exportadora en ningún momento demostró no haber trasladado el costo de los derechos de exportación a los terceros involucrados en la operación de compraventa de la mercadería exportada.

Que en primer término y sin perjuicio de que ha sido planteado en subsidio cabe desestimar la falta de legitimación invocada por la representación fiscal, toda vez que surge manifiesto del P.E. involucrado en la causa, que fue la recurrente quien documentó y abonó los derechos de exportación que se cuestionan, debiendo tenerse en consideración además que las mencionadas afirmaciones no han sido probadas por el fisco nacional.-

Que de las actuaciones administrativas del caso, resulta que la firma “**L'OREAL ARGENTINA S.A.”** documentó mediante PE: Nº 18 001 EC01 083399 V oficializado con fecha 21/11/2018; la exportación de mercadería por la que se abonaron derechos de exportación en los términos dispuestos en el Decreto Nro. 793/18.-

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

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

Que la redacción del artículo 1164 del C.A. al señalar que “podrá seguir la interpretación”, no significa que resulte optativo para el Tribunal tomar ese criterio o establecer uno distinto. A mi entender el término “podrá” solo fue utilizado para establecer la excepción a la regla general, pero los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, no pueden ser soslayados por este Tribunal Fiscal. En este punto, resulta pertinente reproducir el criterio establecido por la Corte Suprema y por razones de brevedad transcribiré las citas que la Dra. Catalina García Vizcaíno realiza en la página 459 de su libro: “El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Inferiores y Superiores”. En homenaje a los cincuenta años del Tribunal Fiscal de la Nación. (2 da. Edición –Abeledo Perrot, 2011). “La Corte ha sostenido que pese a que “solo decide en los procesos concretos que le son sometidos y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (...). De esa doctrina y de Fallos 212:51 y 160 emana la consecuencia de que carecen de fundamentos las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por

el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución y de las leyes dictadas en su consecuencia (...) especialmente en supuestos como el presente, en el cual dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante" (Corte Sup. 4/7/1985 "Incidente de prescripción Cerámica San Lorenzo" (Fallos 307:1094 y sus citas). Ello es así por cuanto, por disposición de la Constitución Nacional y de la correspondiente ley reglamentaria, la Corte Suprema tiene autoridad definitiva para la justicia de toda la República (art. 100, CN [actualmente art. 116 según la reforma de 1994], y art 14, Ley 48 Fallos 212:51). Que, por otra parte la Corte Suprema ha expresado en forma contundente que el desconocimiento de las pautas dadas por ella en sus pronunciamientos basta para descalificar las sentencias emanadas de tribunales inferiores, "pues la ausencia de argumentos que permitan determinar el criterio seguido para prescindir de la doctrina jurisprudencial de la Corte aplicable al caso, importa una decisiva carencia de fundamentación que vicia la sentencia como acto jurisdiccional (30/6/1999 "García Sixto E" LL1999-E-352)". Cabe concluir entonces que en cada caso el Tribunal Fiscal deberá examinar si la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en causas análogas (ver mi voto en la causa 39.154-A "Transportadora de Gas del Sur SA" (2/12/2019 entre otras) en la que se rechazó una repetición por haber considerado que existía una ley expresa y que la Corte no se había pronunciado en contra de su validez).-

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

Que después de la reforma constitucional del año 1994, la Corte afirmó, respecto de distintos tributos, que resulta inválida la delegación legislativa que no establece escalas para determinar los importes o alícuotas, sin fijar al respecto límite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución (criterio de Fallos 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:336; 323:3770; 326:4251). En el caso de los derechos de exportación y a las facultades establecidas por el artículo 755 del Código Aduanero, la CSJN aplicó los mismos principios mencionados en la sentencia dictada el 15 de abril de 2014 en la causa " Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo". Ha sostenido que el Congreso no ha previsto cuál es la alícuota aplicable ni siquiera mediante mínimos o máximos. Sostuvo que el silencio de la ley sobre el tema, coloca a las normas dictadas en su exclusivo amparo "a extramuros de los principios constitucionales". Reitera en la sentencia que resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscritas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorizar, elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa. Si bien el caso citado se refería a la resolución 11/2002 del Ministerio de Economía, la situación es análoga a la que se presenta con el Decreto 793/2018 y en consecuencia corresponde aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema citada, que ha seguido en la materia los principios que venía sustentando de manera inalterable desde Fallos 316:2329.

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

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

Que el Decreto Nro. 793/18, del 4/09/2018, se funda en el artículo 99 incisos 1 y 2 de la Constitución Nacional y en el artículo 755 del Código Aduanero. La norma constitucional invocada reconoce que el Poder Ejecutivo: 1. Es el jefe supremo de la Nación, jefe del gobierno y responsable político de la administración general del país, 2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias. El inciso 1 del artículo 99 citado debe interpretarse correlativamente con el inciso 3 y el artículo 76 de la Constitución Nacional, que expresamente impiden al Poder Ejecutivo Nacional dictar disposiciones de naturaleza tributaria. En cuanto al inciso 2 supone la vigencia de una ley en materia tributaria, que le permita dictar las normas necesarias para la ejecución de una ley. En el caso concreto, la invocación al artículo 755 del Código Aduanero no lo faculta para establecer las alícuotas tributarias si no existe otra ley que en palabras de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya establecido escalas para determinar los importes o alícuotas, con límites expresos y una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución.

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

Que por los motivos expuestos, le asiste razón a la recurrente al considerar la invalidez del Decreto 793/2018 a la fecha en que documentó el PE: Nº 18 001 EC01 083399 V oficializado con fecha 21/11/18; y por ende resultaría procedente hacer lugar al pedido de devolución de la suma abonada en concepto de derechos de exportación, que debería liquidarse en pesos de conformidad al criterio sentado por la CSJN en la causa “Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA” del 15/05/2014, con más los intereses establecidos en el art. 811 del CA desde el 22/04/2019 (fecha del pedido de devolución) hasta la fecha de efectivo pago.-

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

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

VII.- Que en atención a que la solución del caso viene dada por un reciente fallo plenario de este Tribunal Fiscal de la Nación resulta procedente imponer las costas por su orden (Cfme. Art. 1163 del CA).

POR ello VOTO por:

Confirmar la **Resolución RESOL-2022-252-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM** en cuanto dispuso denegar el pedido de

devolución de derechos de exportación formulado por la firma "**L'OREAL ARGENTINA S.A**", con costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiere a lo resuelto por la Dra. Musso, en cuanto confirma la **Resolución RESOL-2022-252-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM**, dictada por la Dirección de la Aduana de Buenos Aires, en el **Expte. SIGEA Nro. 19144-1788-2019**, por la que se dispuso rechazar el pedido de devolución efectuado por la recurrente respecto de los derechos de exportación abonados en los términos del Decreto Nro. 793/2018, mediante el **Permiso de Embarque 18 001 EC01 083399 V** (oficializado con fecha 21/11/2018), imponiendo las costas por su orden. Ello, por aplicación de la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "*ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*, con fundamento en los argumentos allí expuestos.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Que adhiere en lo sustancial al Voto de la Dra. Musso.

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

Confirmar la **Resolución RESOL-2022-252-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM** en cuanto dispuso denegar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma "**L'OREAL ARGENTINA S.A**", con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.10 12:07:11 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.10 12:12:26 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.10 13:03:48 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.10 13:03:49 -03:00