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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-31216592-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Marzo de 2023

Referencia: Sentencia EX-2021-93110319-APN-SGASAD#TFN MOLFINO HNOS SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez (por encontrarse vacante la Vocalía 14ª), con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2021-93110319-APN-SGASAD#TFN** ("**MOLFINO HNOS SOCIEDAD ANÓNIMA**"):

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 30/09/2021, mediante IF-2021-93110130-APN-SGASAD-TFN, la firma actora interpone recurso de apelación con la Resolución N° 95/2021 (AD GDEH), dictada por el Administrador de la Aduana de General Deheza, en los expedientes SIGEA 19144-11900-2019, 19144-11901-2019, 19144-11902-2019, 19144-11903-2019, 19144-11904-2019, 19144-11905-2019, 19144-11910-2019, 19144-11911-2019, 19144-11912-2019, 19144-11913-2019, 19144-11914-2019, 19144-11916-2019, 19144-11917-2019, 19144-11918-2019, 19144-11919-2019, 19144-11920-2019, 19144-11921-2019, 19144-11922-2019, 19144-11924-2019, 19144-11925-2019, 19144-11928-2019, 19144-11929-2019, 19144-11930-2019, 19144-11931-2019, 19144-11936-2019, 19144-11938-2019, 19144-11939-2019, 19144-11940-2019, 19144-11941-2019, 19144-11942-2019, 19144-11943-2019 y 19144-11945-2019, y en cuanto deniega la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación –establecidos conforme el Decreto 793/2018- correspondientes a los permisos de embarque (PE), 18088EC01009544D, 18088EC01009616D, 18088EC01009436D, 18088EC01009545E, 18088EC01009471C, 18088EC01009672F, 18088EC01009211R, 18088EC01009074B, 18088EC01009433A, 18088EC01009386H, 18088EC01009068E, 18088EC01009071V, 18088EC01009127A, 18088EC01009124U, 18088EC01009382D, 18088EC01009328D, 18088EC01009154A, 18088EC01009112R, 18088EC01009210Z, 18088EC01009246C, 18088EC01008841C, 18088EC01009070U, 18088EC01008563D, 18088EC01009327C, 18088EC01008612V, 18088EC01008627E, 18088EC01009212S, 18088EC01009675X, 18088EC01009673G, 18088EC01009201Z, 18088EC01009200P y 18088EC01009248E. Las sumas reclamadas por cada PE en cada uno de los expedientes SIGEA suman un total de Pesos Once Millones Novecientos Setenta y Tres Mil Veintidós con 09/100 ($ 11.973.022,09). 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 dicho decreto 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 para disponerlo los arts. 99 inc. 1 y 2, de la Constitución y el 755 del Código Aduanero ("CA"). Agrega que si

bien en los considerandos del decreto se destaca que la norma es un decreto reglamentario lo cierto es que opera como un reglamento delegado; es decir, aquél que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el Poder Legislativo. Por ello argumenta que el decreto aquí cuestionado, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado (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 y que hoy en día -luego de la reforma del año 1994- se encuentra prohibido por el art. 76. Explica que el servicio aduanero entiende que el mencionado decreto 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". Sin embargo, señala que la Aduana omite considerar no solo 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 en cuestión, sí estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Con base en lo anterior examina los alcances del citado decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA, explayándose al respecto, para concluir de este modo que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Cita el principio de legalidad y refiere jurisprudencia de la Corte Suprema, considerando que es indudable que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se arrogó 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; opone 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". Añade que no desconoce que el fallo allí emitido refería a la Resolución (ME) 11/02, pero tampoco desconoce la Corte señaló allí que en el CA no se prevé "la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación". Plantea que es indudable 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; por ello los derechos de exportación allí fijados, resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, tal como lo dijo la Corte en el citado caso "Camaronera Patagónica". Expresa que el decreto 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 13/12/2018, cuando entró en vigencia la ley 27.467, por lo cual siendo que los PE aquí involucrados se oficializaron previo a dicha fecha, y visto que, conforme el art. 726 del CA, el momento imponible queda fijado con el registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, la exigencia de pago del derecho de exportación establecido por el decreto 793/18 es improcedente. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello, como así también a fallos dictados por la Justicia Federal de Rosario, de Bahía Blanca y de Mendoza. Hace referencia a la facultad de este tribunal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que, si bien es cierto que el artículo 1164 del CA le impide, en principio, al tribunal pronunciarse sobre la validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, si se lo permite en tanto la Corte hubiere declarado su inconstitucionalidad. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la Corte 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 lo 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 la ratificó. Cita jurisprudencia de este tribunal y peticiona que se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto 793/18 en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso. Finalmente ofrece prueba, hace la 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 en fecha 15/10/2022 mediante el IF-2022-109974549-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. Reseña los hechos y la normativa aplicable: 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, como así también los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al citado decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante, entre otros el 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 cita y da por reproducido. Refiere a la limitación de este tribunal para declarar la inconstitucionalidad solicitada e indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 del CA. Agrega que la contraria plantea como único argumento la inconstitucionalidad de normas jurídicas, entendiendo que, conforme la normativa transcripta, esté Tribunal no debería expedirse al respecto. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada. Indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo “Cencosud” y los artículos 811 y 812 del CA. 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 13.03.23 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a la Sala “E” y el 16.03.23 se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-11900-2019, 19144-11901-2019, 19144-11902-2019, 19144-11903-2019, 19144-11904-2019, 19144-11905-2019, 19144-11910-2019, 19144-11911-2019, 19144-11912-2019, 19144-11913-2019, 19144-11914-2019, 19144-11916-2019, 19144-11917-2019, 19144-11918-2019, 19144-11919-2019, 19144-11920-2019, 19144-11921-2019, 19144-11922-2019, 19144-11924-2019, 19144-11925-2019, 19144-11928-2019, 19144-11929-2019, 19144-11930-2019, 19144-11931-2019, 19144-11936-2019, 19144-11938-2019, 19144-11939-2019, 19144-11940-2019, 19144-11941-2019, 19144-11942-2019, 19144-11943-2019 y 19144-11945-2019, se inician, todas, el día 20/09/2019, conteniendo en sus primeras fojas la solicitud de restitución, por una suma total de Pesos Once Millones Novecientos Setenta y Tres Mil Veintidós con 09/100 ($ 11.973.022,09) en concepto de derechos de exportación, relativa a los correspondientes PE 18088EC01009544D, 18088EC01009616D, 18088EC01009436D, 18088EC01009545E, 18088EC01009471C, 18088EC01009672F, 18088EC01009211R, 18088EC01009074B, 18088EC01009433A, 18088EC01009386H, 18088EC01009068E, 18088EC01009071V, 18088EC01009127A, 18088EC01009124U, 18088EC01009382D, 18088EC01009328D, 18088EC01009154A, 18088EC01009112R, 18088EC01009210Z, 18088EC01009246C, 18088EC01008841C, 18088EC01009070U, 18088EC01008563D, 18088EC01009327C, 18088EC01008612V, 18088EC01008627E, 18088EC01009212S, 18088EC01009675X, 18088EC01009673G, 18088EC01009201Z, 18088EC01009200P y 18088EC01009248E. El trámite administrativo de todos los SIGEA es paralelo y consistió, básicamente, luego de la presentación del reclamo de repetición, en: 1) La resolución del Administrador de la Aduana de General Deheza, de fecha 18/03/2020 por la que se tiene por presentado el reclamo de repetición; se le otorga el trámite del art. 1068 del CA; tiene por agregado el sobre contenedor del PE respectivo conforme el inc. E punto 3.B. de la Resolución General (AFIP) 2365/07, ordenando: (i) la intervención de la Sección Económico Financiera para certificar el pago de los tributos, (ii) la de la Sección Inspección Simultánea para que se expida sobre la procedencia de la repetición y, nuevamente, (iii) de la Sección Económica Financiera para que determine el monto a reintegrar; 2) Obran luego, con fecha 19/11/2020, las consultas, con sus impresiones de pantalla, al Sistema Malvina sobre “histórico liquidaciones” y “Afectación de depósitos en scta. MARÍA” en relación a cada PE; 3) Luego se expide, con fecha 26/02/2021, la Sección Económico Financiera mediante un informe que confirma que los tributos -derechos de exportación- se habían cancelado conforme el decreto 793/18, siendo liquidados por el Sistema Informático Malvinas bajo los criterios ingresados en sus bases; señalaba que dicha instancia, de competencia exclusivamente técnica, no se encuentra habilitada para intervenir en planteos de inconstitucionalidad, no determinando diferencia tributaria alguna, atento lo antes expuesto; 4) Se agrega la nota N° 79/2021 (SEF AD GDEH) a través de la cual el área jurídica indica que atento a lo expresado por la Sección Económico Financiera, en cuanto a que los tributos abonados se ajustaron a lo exigido por las normas, es que no se ha liquidado monto a reintegrar en relación cada uno de los SIGEAS y PE objetos del presente; 5) Obra luego, con fecha 13/09/2021, el Dictamen Nº 72/2021 (AD GDEH) por el que la instancia

dictaminadora de la Aduana de General Deheza recomienda rechazar la solicitud de repetición respecto de todos los SIGEAS y PE antes referidos; 6) Finalmente, en todos los SIGEAS, aparece agregada la resolución aquí apelada, la Nº 95/2021 también de fecha 13/09/2021, dictada por el Administrador de la División Aduana General Deheza que, conforme su planilla anexa, predica respecto de todos los expedientes SIGEA y PE de autos, rechazando todas las repeticiones solicitadas.

V.- Corresponde resolver en la causa si la Resolución 95/2021 (AD GDEH) en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por Molfino Hnos. S.A., en concepto de derechos de exportación abonados con relación a los PE 18088EC01009544D, 18088EC01009616D, 18088EC01009436D, 18088EC01009545E, 18088EC01009471C, 18088EC01009672F, 18088EC01009211R, 18088EC01009074B, 18088EC01009433A, 18088EC01009386H, 18088EC01009068E, 18088EC01009071V, 18088EC01009127A, 18088EC01009124U, 18088EC01009382D, 18088EC01009328D, 18088EC01009154A, 18088EC01009112R, 18088EC01009210Z, 18088EC01009246C, 18088EC01008841C, 18088EC01009070U, 18088EC01008563D, 18088EC01009327C, 18088EC01008612V, 18088EC01008627E, 18088EC01009212S, 18088EC01009675X, 18088EC01009673G, 18088EC01009201Z, 18088EC01009200P y 18088EC01009248E, oficializados todos entre el 12/10/2018 y el 16/11/2018 se ajusta a derecho. Mediante los referidos PE la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18 que los fijó, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte in re “Camaronera Patagónica” (Fallos: 337:388) del 15/04/2014.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29/10/2021, autos “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA” (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan todos los argumentos expuestos por las partes en estos autos y a la que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf).

En consecuencia, opino que correspondería: declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04/09/2018 y 04/12/2018 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar la resolución apelada; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total reclamada de Pesos Once Millones Novecientos Setenta y Tres Mil Veintidós con 09/100 ($ 11.973.022,09) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 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: “(…) 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”. Conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Molfino Hnos. S.A.

VII.- En atención a que el fallo plenario es de fecha posterior a la interposición del recurso de apelación, resulta procedente imponer las costas por su orden (conf. doctrina Sala “E” in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA” del 16/11/00, y CNACAF Sala IV “Nestlé Argentina SA” 7/10/04 (TFN 15197-A).

VIII.- Por ello voto por:

Confirmar la Resolución 95/2021 (AD GDEH) en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Molfino Hnos. Sociedad Anónima, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que se da por reproducida la relación de los hechos efectuada en el voto del Dr. Juan Manuel Soria, en los Considerandos I, II, III y IV.

II.- Que de las actuaciones administrativas del caso (***SIGEA 19144-11900-2019, 19144-11901-2019, 19144-11902-2019, 19144-11903-2019, 19144-11904-2019, 19144-11905-2019, 19144-11910-2019, 19144-11911-2019, 19144-11912-2019, 19144-11913-2019, 19144-11914-2019, 19144-11916-2019, 19144-11917-2019, 19144-11918-2019, 19144-11919-2019, 19144-11920-2019, 19144-11921-2019, 19144-11922-2019, 19144-11924-2019, 19144-11925-2019, 19144-11928-2019, 19144-11929-2019, 19144-11930-2019, 19144-11931-2019, 19144-11936-2019, 19144-11938-2019, 19144-11939-2019, 19144-11940-2019, 19144-11941-2019, 19144-11942-2019, 19144-11943-2019 y 19144-11945-2019***), resulta que la firma "MOLFINO HNOS. **S.A."** documentó mediante los Permisos de Embarque Nros. ***18088EC01009544D, 18088EC01009616D, 18088EC01009436D, 18088EC01009545E, 18088EC01009471C, 18088EC01009672F, 18088EC01009211R, 18088EC01009074B, 18088EC01009433A, 18088EC01009386H, 18088EC01009068E, 18088EC01009071V, 18088EC01009127A, 18088EC01009124U, 18088EC01009382D, 18088EC01009328D, 18088EC01009154A, 18088EC01009112R, 18088EC01009210Z, 18088EC01009246C, 18088EC01008841C, 18088EC01009070U, 18088EC01008563D, 18088EC01009327C, 18088EC01008612V, 18088EC01008627E, 18088EC01009212S, 18088EC01009675X, 18088EC01009673G, 18088EC01009201Z, 18088EC01009200P y 18088EC01009248E,*** *oficializados entre el 12/10/2018 y el 16/11/2018,* la exportación a consumo de las mercaderías en ellos declarados, por las que se abonaron derechos de exportación en los términos de lo dispuesto en el Decreto Nro. 793/18.

Que el art. 726 del Código Aduanero dispone que sea aplicable el derecho de exportación establecido en la norma vigente a la fecha del registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, 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 atento el planteo efectuado 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 Nro. 793/18, ni tampoco resulta aplicable –ver fundamentos en el punto V "infra"- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por los recurrentes.

III.- 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.*".

IV.- 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. (confr. 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.

IV.- 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, 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 Nro. 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. El 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 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 del valor imponible o del precio oficial FOB) por lo que la voluntad del legislador en este sentido es indubitable.

Que en este sentido, 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: *"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"*.

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad del Decreto 793/2018 planteada por la recurrente.

V.- Por último, corresponde aclarar que no es factible extender -como lo solicita la 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.

VI.- En relación a las costas, y atento que el fallo el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina Sala "E" in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA" del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7-10-04 -TFN 15197-A- entre muchas otras).

Con fundamento en los argumentos expuestos precedentemente, voto en los mismos términos de la parte resolutiva del voto del Dr. Soria, esto es, confirmar la Resolución 95/2021 (AD GDEH) en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Molfino Hnos. Sociedad Anónima, imponiendo las costas por su orden.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Confirmar la Resolución 95/2021 (AD GDEH) en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Molfino Hnos. Sociedad Anónima, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14ava. Nominación (art. 59 RPTFN y art. 1162 CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.21 12:48:57 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.21 15:59:30 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.21 15:59:31 -03:00