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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-35048158-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Marzo de 2023

Referencia: SENTENCIA SALA E EX-2022-18726716- -APN-SGASAD#TFN (SERVICIOS Y PRODUCTOS PARA BEBIDAS REFRESCANTES S.R.L.)

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Héctor Hugo Juárez y Dr. Juan Manuel Soria, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14° Nominación, y con la presidencia a cargo del Vocal nombrado en primer término, a fin de resolver en los autos caratulados: a fin de resolver en los autos **EX-2022-18726716- -APN-SGASAD#TFN** caratulado **"SERVICIOS Y PRODUCTOS PARA BEBIDAS REFRESCANTES S.R.L."**.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- Que el 25.02.22, mediante el IF-2022-18726581-APN-DTD#JGM, la firma actora interpone recurso de apelación contra la resolucion de la Aduana de Ezeiza **RESOL-2021-439-E-AFIPDIADEZ#SDGOAM,** notificada y tramitada en el expediente **SIGEA 19144-15591-2019**; ello por cuanto 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 concretada bajo el permiso de Embarque **("PE") 18073EC01033776B,** registrado en fecha **21/11/2018**. La suma reclamada por el PE suma un total de ciento sesenta y un mil novecientos sesenta y un pesos con 22/100 centavos ($161.961,22). Hace referencia a los antecedentes de la causa y señala que el tributo pagado por su mandante y percibido por la AFIP - Dirección General de Aduanas- es inconstitucional, y por ello totalmente improcedente. Entiende que, conforme lo ha establecido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "CAMARONERA PATAGÓNICA", dichos derechos de exportación son inconstitucionales, resultando, el acto de creación de estos, nulo de nulidad absoluta. Señala que innumerable jurisprudencia del fuero contencioso administrativo federal y distintas cámaras de apelaciones del país ya han resuelto este mismo planteo a favor de la posición de su mandante. Indica que la Aduana resolvió finalmente desestimar el pedido de devolución con fundamento en que no se encuentra facultada para declarar la inconstitucionalidad de un decreto presidencial, argumentando sobre la constitucionalidad de la norma atacada en base a un precedente del Excelentísimo Tribunal Fiscal de la Nación; y que, el precedente "CAMARONERA" no resultaría de aplicación al presente en tanto aquel se refirió a un supuesto de "delegación legislativa", mientras

que los derechos aquí discutidos fueron fijados en uso de las facultades de reglamentación previstas en el inciso 2 del artículo 99 de la Norma Fundamental, y de la delegación impropia que surge del artículo 755 del Código Aduanero (CA). Indica que mediante el permiso de embarque involucrado, su mandante documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, se pagó el derecho de exportación establecido por el Decreto N° 793/18, el cual, a través del Poder Ejecutivo, fijó para todo el universo arancelario, un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería), invocando, a su respecto, el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755, del CA. Agrega que si bien en los considerandos del citado decreto y en el dictamen jurídico que sustenta la resolución apelada se destaca que la norma es un decreto reglamentario (dictado en ejercicio de la facultad prevista en el art. 99, inc. 2 de la CN), 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. Expresa que el decreto N° 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 cuando entró en vigencia la ley 27.467. Señala que el Poder Ejecutivo, conocedor de estas limitaciones, se ocupó de que el Congreso intentara dar una "ratificación" posterior al decreto 793/2018, a través de la Ley Nacional de Presupuesto 2019 (ley 27.467) en donde cita el art. 81. Manifiesta que, el Congreso dispuso entonces, en el art. 82 de la ley, que "mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 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". Considera que, si bien el Congreso dispuso "mantener" la vigencia del decreto, ello en modo alguno significa que la convalidación pueda tener efecto retroactivo. Destaca que, la ley 27.467 fue promulgada el 3 de diciembre 2018 y publicada el 4 de diciembre de 2018, de modo que los tributos percibidos por la aduana hasta esa fecha son indiscutiblemente nulos de nulidad absoluta por inconstitucionales y deben ser restituidos a los contribuyentes. Cita el artículo 54 de la ley 27.541 que tacha de inconstitucional. Considera que, el régimen legal vigente a la fecha de registro de la destinación de exportación no establecía, a través de una norma válida, la obligación de pagar derechos de exportación, el pago efectuado resultó ser un pago sin causa legítima y debe ser reintegrado a su mandante, con los intereses del art. 811 CA corridos desde la fecha de presentación de este reclamo. Destaca que esta postura fue recogida por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello como así también a fallos dictados por la Cámara Federal de Rosario en los autos "Danes SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ Amparo Ley 16.986", Expte. FRO 83479/2018, y la Sala B en el Expte. FRO91882/2018 caratulado "BERANDEBI S.A. C/ AFIP S/ Amparo Ley 16.986" y la Cámara Federal de Mendoza, en el Expte. Nº FMZ 59.123/2018/CA1, caratulado "MINAS ARGENTINAS S.A. C/ PODER EJECUTIVO NACIONAL S/ AMPARO LEY 16.986". Hace referencia al origen de los derechos de exportación establecidos por el Decreto 793/2018 y cita los arts. 1 y 2, 3 y 4. Hace una descripción de las características del derecho ad valorem previsto en el artículo 734 del CA y el derecho especifico. Considera que, la naturaleza de los derechos de exportación creados por el Decreto 793/2018, son derechos específicos, por lo tanto, ilegales ("doble inconstitucionalidad"), cita el art. 662 del CA y remite al art. 752 del mismo cuerpo legal. Manifiesta que un derecho de exportación específico solamente puede ser creado por el Congreso de la Nación y en consecuencia, en el caso de marras, es ilegal. Cita el art. 754 del CA y concluye que la delegación del artículo 755 es solamente para los derechos ad valorem y no para los específicos para los que siempre fue necesaria la existencia de una ley. Luego, hace referencia a la inconstitucionalidad de los tributos creados por el Poder Ejecutivo y la Doctrina de la Corte Suprema en el fallo Camaronera Patagónica, cita los artículos 4, 17 y 52 de la Constitución Nacional y el límite constitucional previsto en el artículo 76. Confirma seguidamente que analizada la Resolución MEI 11/2002, la misma no se ajustó a los parámetros mencionados y correspondía declarar su invalidez. Cita la ley 25.645, 26.519 art. 1° y 3°. Cita los autos "PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA" sobre el artículo 755 del CA y el precedente "CAMARONERA" que cita la CSJN. Cita jurisprudencia del TFN. Hace una descripción de

la inexistencia de delegación de facultades por parte del Congreso, se refiere al Art. 99 incisos 1 y 2 de la Constitución y una distinción con el art. 76 de la CN y cita el art. 16 de la ley 26.122. 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.- Que la representación fiscal contesta el traslado conferido, 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: artículos 724, 725 y 755 del Código Aduanero, Resolución N° 11/2002 del Ministerio de Economía, Decretos N° 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y Ley N° 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 en-tiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que quiso darle la C.S.J.N. Cita Jurisprudencia de este Tribunal Fiscal de la Nación en los autos caratulados "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ Recurso de apelación", expediente N° 38.422-A como así también los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al citado Decreto N° 793/2018 como el fallo "Indunor SA c/EN- PEN y otro s/amparo Ley 16.986", 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 del CA, que cita y transcribe. 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 el hipotético caso que esté Tribunal no concuerde con los argumentos citados precedentemente, solicita la aplicación de los argumentos expuestos en el fallo dictado por la Sala "G", en los autos caratulados "PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA S.A. C/ D.G.A. S/ APELACIÓN, Expediente N° EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN, del 18/02/2021, que cita y da por reproducidos. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada. Indica que, en el negado caso que se haga lugar a la repetición solicitada, correspondería aplicar el Fallo "Cencosud" y los artículos 811 y 812 del C.A. En el apartado VI-e de su presentación opone excepción de falta de legitimación Activa, la cual es tratada con el fondo de la cuestión. 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 07.07.22 la demandada, informa que, con la contestación del traslado, acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 19144-15591-2019. El 27.03.2022 se elevan los autos a esta Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Que la actuación administrativa SIGEA 19144-15591-2019 mediante la cual se reclama la repetición de los derechos de exportación respecto del PE 18073EC01033776B se presenta el 13/11/2019. A continuación, con fecha 11.03.21, el Administrador de la Aduana de Ezeiza dispone: tener por presentada y parte a la empresa actora a través de su apoderado; por iniciado el procedimiento de repetición en los términos de la Resolución General (AFIP) 2365/07; tener por constituido el domicilio electrónico; por agregada la documental aportada; tener presentes las autorizaciones conferidas y que se certifiquen los montos oblados; hecho, por Sección Simultánea se produzca el Informe Técnico de rigor. Con fecha 21.04.21, la empresa interpone acción de amparo ante este tribunal, al cual le hacen lugar. El 01/07/21 lucen impresiones de pantalla del Sistema Malvina respecto del PE involucrado en el SIGEA. El 04/08/21 luce informe de afectación de depósitos. El 05.09.21 obra el dictamen jurídico de la División Ex Ante que fundamenta que no corresponde hacer lugar a la solicitud de devolución de tributos solicitada. A continuación, obra la resolución apelada en estos autos, por las que no se hace lugar a la repetición (**RESOL-2021-439-E-AFIPDIADEZ#SDGOAM).**

V.- Que corresponde en primer lugar analizar el planteo de falta de legitimación activa de la firma “SERVICIOS Y PRODUCTOS PARA BEBIDAS REFRESCANTES SRL.” para reclamar la devolución de los derechos de exportación involucrados en la causa, efectuado por el fisco nacional.

Que la representación fiscal al contestar el traslado conferido en autos plantea la falta de legitimación activa de la recurrente argumentando que la actora no demostró haber efectivamente abonado los derechos de exportación cuya devolución reclama y que en ningún momento durante la tramitación de la actuación administrativa la actora demostró no haber trasladado el precio de los derechos a los terceros involucrados en la operación de compraventa de la mercadería exportada, ni acompañó a las actuaciones certificación contable alguna con la pretensión de acreditar la absorción de costos por parte de la compañía y que debe ser probado por quien reclama la repetición de un tributo y su carga pesa sobre la actora.

Que mediante IF-2022-85895336-APN-DTD%JGM, la demandada rechaza el planteo de falta de legitimación activa que le endilgan, por considerarlo improcedente, carente de apoyatura legal y por basarse en una anacrónica jurisprudencia de la CSJN abandonada por el propio Tribunal Fiscal.

En tal sentido, cita los autos CAF 20415/2021 “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA SA (TF 24619189-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, sentencia del 31 de mayo de 2022, la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal en donde se manifestó que: *“(…) 15) Que, a todo evento, en lo que respecta a la procedencia formal de la repetición, se aclara que no puede prosperar el planteo de falta de legitimación opuesto por el Fisco -porque- ante todo, debe decirse que el Código Aduanero no requiere la prueba de la falta de traslación como requisito necesario para la repetición de los tributos (v. arts. 1068 y ss.), como sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683 (según la reforma introducida por la ley 25.795).(…)*”, adicionando en su respaldo y en el mismo sentido, el fallo dictado por ésta Sala E en autos “PETROQUÍMICA COMODORO RIVADAVIA c/DGA s/RECURSO DE APELACIÓN”, sentencia de fecha 29 de septiembre de 2021 en EX2020-25041338-APN-SGASAD#TFN, entre otros antecedentes, y lo previsto en los artículos 777, 809 y 811 del Código Aduanero.

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

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

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

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

Que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa resulta que la firma “SERVICIOS Y PRODUCTOS PARA BEBIDAS REFRESCANTES S.R.L.” en su carácter de exportadora habilitada, documentó

el PE 18 073 EC01 033776 B y abonó los derechos de exportación vinculados al mismo. Ello resulta de la aludida destinación, confrontada con las constancias las agregadas por el fisco nacional (ver prints de fs. 7/9 de las act.adm.).

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

Que de la documentación obrante en las act. adm. se puede constatar que los argumentos del fisco nacional para fundar su planteo, no se encuentran debidamente acreditados, no habiéndose acompañado ninguna constancia a la causa de la que se desprenda la real y efectiva incidencia/traslación de los derechos de exportación.

Que por los motivos expuestos no cabe más que rechazar el planteo de falta de legitimación activa efectuado por el fisco nacional, con costas, atento la naturaleza del cuestionamiento.

V.- Corresponde ahora resolver en la causa si la Resolución **RESOL-2021-439-E-AFIPDIADEZ#SDGOAM,** dictada en el **SIGEA 19144-15591-2019,** en cuanto dispuso denegar la devolución de la suma pretendida por **SERVICIOS Y PRODUCTOS PARA BEBIDAS REFRESCANTES S.R.L.** en concepto de derechos de exportación (abonado por el PE **18073EC01033776B,** oficializado el 21.11.18), se ajusta a derecho.

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 N° 793/18, la recurrente abonó los derechos de exportación liquidados a la fecha de registro de la operación.

Que 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).

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 cursivas y 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".

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad del Decreto N° 793/2018 planteada 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 posterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas por su orden. (cfme. art. 1163 del CA).

Que por ello, VOTO por:

1.- Rechazar la falta de legitimación activa opuesta el fisco, con costas.

2.- Confirmar la Resolución RESOL-2021-439-E-AFIPDIADEZ#SDGOAM, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulados por la firma "SERVICIOS Y PRODUCTOS PARA BEBIDAS REFRESCANTES SRL.", con costas por su orden (conf. art. 1163 del CA).

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Respecto al planteo de falta de legitimación de la actora opuesto por la Aduana, me limito a señalar -exclusivamente- que la traslación del costo del tributo a terceros -que podría obstar a su devolución al contribuyente de iure- resulta una cuestión de hecho. Como tal debe probarse por quien la invoca -la Aduana en este caso- lo cual, condignamente, no ocurrió en este caso. Corresponde pues rechazar el planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora, con costas.

Respecto a la cuestión de fondo, adhiero al voto del Dr. Juárez en cuanto aplica la doctrina legal del punto 3 del Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado el 26.04.22 en la causa EX-2020-24600163--APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" y confirma la resolución aduanera apelada en estos autos, imponiendo las costas del modo en que se dispone.

Lo anterior, sin perjuicio de dejar a salvo mi opinión, expresada en mi voto en el precedente de esta Sala E del 29.10.21, autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A." (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) en el que se tratan los argumentos expuestos por las partes 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, considero que hubiera correspondido declarar que el decreto 793/2018, entre el 04.09.18 y el 04.12.18, es nulo de nulidad absoluta e insanable (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución); hacer lugar a la repetición por la suma de Pesos Ciento Sesenta y Un Mil Novecientos Sesenta y Uno con 22/100 ($ 161.961,22) en relación al PE 18073EC01033776B oficializado el 21.11.18 -con los intereses correspondientes- e imponer las costas a la Aduana.

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

1.- Rechazar la falta de legitimación activa opuesta el fisco, con costas.

2.- Confirmar la Resolución RESOL-2021-439-E-AFIPDIADEZ#SDGOAM, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulados por la firma "SERVICIOS Y PRODUCTOS PARA BEBIDAS REFRESCANTES SRL.", con costas por su orden (conf. art. 1163 del CA).

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

Suscriben la presente los Dres. Héctor Hugo Juárez y Dr. Juan Manuel Soria por encontrarse vacante la Vocalía de la 14º Nominación (cfme. art. 1162 del Código Aduanero).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.30 09:03:08 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.30 12:19:57 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.30 12:19:57 -03:00