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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-88118149-APN-VOCXV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 31 de Julio de 2023

Referencia: SENTENCIA SALA E EX-2021-55059642- -APN-SGASAD#TFN, "MUNDO BRANCO S.A."

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 **EX-2021-55059642- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"MUNDO BRANCO S.A."**

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

I.- El 16.06.21, mediante el RE-2021-55059266-APN-SGASAD#TFN, la firma MUNDO BRANCO S.A., a través de su apoderado, interpone recurso de apelación contra la resolucion **048/2021 (AD MARD)** de la Aduana de Mar del Plata, dictada en el expediente **SIGEA 12598-2382-2019** en donde la Aduana deniega la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación -establecidos conforme el decreto 793/2018- relativos a la exportación a consumo documentada en los Permisos de Embarque Nros. **18037EC01006592 U (oficializado el 18.09.2018), 1837EC01006836 V (oficializado el 04.10.2018), 1837EC01006974 B (oficializado el 19.10.2018), 1837EC01007150 L (oficializado el 24.10.2018), 1837EC01008025 N (oficializado el 23.11.2018), 1837EC01008581 U (oficializado el 12.12.2018), y 18037EC01008751 T (oficializado el 28/12/2018)**. La suma reclamada por los referidos PE asciende a un total de setecientos cuarenta y dos mil ochocientos veintiséis pesos con 17/100 centavos ($742.826,17) conforme formulario F4. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó las exportaciones allí declaradas y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Solicita se declare la inconstitucionalidad de los decretos 793/18 y 865/18 desde su entrada en vigencia y hasta su ratificación legislativa, aplicando la doctrina de la Corte Suprema de Justicia (art. 1164 C.A.); Se revoquen los actos impugnados y se haga lugar a la repetición en dólares estadounidenses, o en pesos equivalentes a la misma cantidad de dólares en que se determinaron los derechos de exportación fijados por la normativa inconstitucional, calculados al mismo tipo de cotización, vigente al día anterior a la fecha de pago por parte de la demandada; más intereses desde la solicitud en sede

administrativa (art. 811 C.A.); En subsidio y de no hacer lugar al punto anterior en cuanto a la moneda y/o tipo de cotización, solicita se declare la inconstitucionalidad del art. 3 de la Resolución N° 314/2004 del Ministerio de Economía que fija para estos casos una tasa de interés del 0,50 % mensual. Considera que la repetición corresponde porque los derechos de exportación abonados carecían de causa lícita. Explica que, la firma oficializó las destinaciones que surgen del anexo firmado que consta agregado a las actuaciones, y pagó los derechos que las mismas indican, conforme está acreditado y no controvertido. Y que tales exportaciones corresponden a destinaciones oficializadas entre el 04/09/18 y el 12/12/18 ambos inclusive, luego de lo cual, el decreto fue convalidado legislativamente por la ley 27.467. Manifiesta que, hasta ese momento, tales derechos carecían de causa, al tratarse de tributos creados sin respetar el principio constitucional de reserva de ley (arts. 4, 17, 52, 75 inc. 1, 99 inc. 3 y concordantes de la Constitución Nacional. Relata que, el decreto 793/18 y su modificatorio, crearon los derechos de exportación. Manifiesta que, no se limitaron a elevar una alícuota. Considera que el Congreso de la Nación convalidó legislativamente los decretos mediante la ley 27.467. Y que si los decretos se hubieran limitado al ejercicio de una facultad que el poder ejecutivo hubiera tenido en materia tributaria, entonces no hubiera sido necesaria una convalidación por parte del Poder Legislativo. Relata que, en la específica materia aduanera, se afirmó, en relación al aspecto subjetivo del hecho imponible, que “Cuando se trata de sujetos que no verifican el hecho generador gravado, para que nazca la obligación tributaria debe surgir su condición de sujeto pasivo directamente de la ley, en virtud del principio de legalidad del tributo consagrado por la C.N.” (CFCACF, Sala III, 07/03/97, “Agencia Río de la Plata S.A. – TF 7777-A - c/Administración Nacional de Aduanas”, expte. Nº 23816/96. Agrega que, de esa forma lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros si amparo”. C. 486. XLIII., el 15/04/2014, respecto a derechos de exportación que no fueron fijados por ley. Manifiesta que, dicha Doctrina está consolidada y fue sostenida, sin grietas, aun en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo, o su modificación o ampliación, mediante un decreto de necesidad y urgencia al afirmase que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada (Fallos: 318:1154; 319:3400 y 323:3770, entre otros). Tesitura esta, que el constituyente de 1994 mantuvo, sin hesitaciones, al redactar el actual inc. 3° del arto 99 de nuestra Ley Fundamental. Manifiesta que, en fechas más recientes, la Corte ha señalado que "el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, y que en tal sentido, este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329: 1554). Considera que debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar inconmovible que supone el principio de reserva, de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución. En efecto, este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto que "no puedan caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutiva" (Fallos: 326:4251). Y considera que, aun cuando se soslayase lo sostenido en dicho precedente, tampoco resultaría admisible el argumento que subyace en la defensa realizada por el ente fiscal, que consiste en sostener que la ley de emergencia 25.561 -y sus sucesivas prórrogas-, ha otorgado una delegación suficiente al Poder Ejecutivo para que, en el marco de la dolorosa situación de emergencia nacional por la que atravesó el país, tomara una serie de medidas tendientes a terminar con esa situación, entre las cuales estaba la habilitación para que estableciese el tributo aquí cuestionado. Asimismo, manifiesta que en efecto, 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. Agrega que todas las razones expuestas conducen indefectiblemente a declarar la invalidez de la resolución 11/02

del -entonces- Ministerio de Economía e Infraestructura". Manifiesta que, se equivoca la resolución apelada cuando pretende desestimar la aplicación de tal precedente, sosteniendo que encuadra en el precedente "Pan American Energy S.A.", siendo falsa la afirmación de la resolución apelada que atribuye al Poder Judicial haber sostenido que "no se creó ningún tributo sino que se modificó la alícuota de derechos" (segunda carilla de cada resolución). Considera que, no resulta exigible acreditar el empobrecimiento patrimonial ni corresponde exigir protesto previo al pago. Manifiesta que, el Código Aduanero no exige prueba de la no traslación como sí lo hace la ley 11.683. Y que la CSJN no requiere prueba del empobrecimiento. Y que, sólo es exigible que se demuestre que hizo el pago y la ausencia de causa, cuestiones que fueron acreditadas en el caso (art. 809 C.A.). Esta última es la postura finalmente receptada por el Máximo Tribunal. Toda la jurisprudencia invocada por el organismo en las resoluciones apeladas es anterior a este precedente y por lo tanto inaplicable. Considera que el monto a repetir es en dólares estadounidenses. El ingreso se hizo en pesos al solo efecto del ingreso, pero el monto fue un monto en dólares según la cotización en pesos (RG 3271). Caso contrario, atento al tiempo trascurrido, la inflación y la devaluación, se afectaría el derecho de propiedad de esta exportadora, como así también el principio constitucional de legalidad en materia tributaria (art 17 C.N.). Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación al respecto. En subsidio, solicita se apliquen los intereses conforme tasa pasiva del BCRA. Y se declare la inconstitucionalidad del art 3 de la resolución 314/2004 del Ministerio de Economía y Producción. Cita Jurisprudencia. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 16.12.21 mediante el IF-2021-122214801-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. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión. Plantea la falta de legitimación activa: la actora no demostró haber efectivamente abonado los derechos de exportación cuya devolución reclama. A todo evento, y aunque V.E. descarte los argumentos más arriba expuestos, debe destacarse 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, nótese que ni siquiera, como es usual en estos casos aunque de ninguna manera suficiente- acompañó a las actuaciones certificación contable alguna con la pretensión de acreditar la absorción de costos por parte de la compañía. Ello implica un aspecto medular que debe ser probado por quien reclama la repetición de un tributo y su carga pesa absolutamente sobre la actora. Por otra parte, expresa que corresponde a derecho rechazar el pedido de devolución, puesto que el pago se concretó sin reserva alguna ni bajo protesto. Cita jurisprudencia al respecto. Invoca los arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera", la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que le dio la Corte Suprema. Cita jurisprudencia de este tribunal en los autos "Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación", Expte. 38.422-A, haciendo propias las consideraciones del Vocal preopinante respecto a la interpretación que corresponde dar a la ley 26.122, explayándose a dicho respecto. Asimismo, cita los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante ("Indunor SA c/EN- PEN y otro s/amparo Ley 16.986". Fallo de fecha 25/04/2019, de la Cámara Contencioso Administrativo Federal- Sala II -Expte. 67133/2018; "Patagonic Gas SRL C/ EN-AFIP-DGA S/Amparo Ley 16.986". Fallo de la Sala III de la CNACAF, de fecha 14/11/19- Expte. 74554/2018) señalando al fallo dictado por la Sala "G", en los autos caratulados "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. C/ DGA. S/ Apelación", Expte. EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN, del 18.02.21, que da por reproducido.

Fundamenta luego que el Tribunal Fiscal resulta incompetente para declarar la inconstitucionalidad de las normas, refiriendo al art. 1164 del CA, jurisprudencia y doctrina. Cita la Causa Nº 9434-A "RBK ARGENTINA S.A. c/DGA s/ RECURSO DE APELACION". Por último, trae a colación el decisorio arribado en el Plenario TFN del 26/04/2022 (IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN). Finalmente indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo "Cencosud" respecto de la moneda en que deben devolverse las diferencias de derechos que deban pagarse, y los artículos 811 y 812 del CA en relación a los intereses aplicables. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- El 16.12.21 la demandada acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 12598-2382-2019. El 6.7.23 se elevan los autos a esta Sala "E" y el 10.07.23, rechazando las medidas probatorias ofrecidas por la actora, se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 12598-2382-2019, se inician el 30 de agosto de 2019 con el escrito reclamando la repetición de los derechos de exportación respecto de los PE 18037EC01006592 U oficializado el 18.09.2018, 1837EC01006836 V oficializado el 04.10.2018, 1837EC01006974 B oficializado el 19.10.2018, 1837EC01007150 L oficializado el 24.10.2018, 1837EC01008025 N oficializado el 23.11.2018, 1837EC01008581 U oficializado el 12.12.2018, y 18037EC01008751 T oficializado el 28/12/2018. A continuación, lucen los permisos de embarque. Con fecha 25.09.19, el Administrador de la Aduana de Mar del Plata dispone: **(i)** tener por presentada y parte a la empresa actora a través de su apoderado; **(ii)** por iniciado el procedimiento de repetición en los términos de la Resolución General (AFIP) 2365/07; **(iii)** por agregada la documental aportada; **(iv)** que se produzca el informe técnico requerido y por Sección Económica y Financiera se certifiquen los montos abonados y se extraigan las constancias del Sistema SIADERE, para su agregación. A continuación el 30 de septiembre, pasan a la Sección EX Ante. El 3 de octubre pasan a la Sección Económica y Financiera. El 18 de octubre lucen planillas del sistema informático Malvina. Con fecha 11 de noviembre de 2019 pasan al Sector de Inspección Simultanea. El 12 de diciembre a la Sección S. El 12 de abril de 2012 a la Sección Sumarios. El 7 de abril de 2021 la parte actora solicita pronto despacho. El 29 de abril de 2021 obra el dictamen jurídico de la Aduana de Mar del Plata que fundamenta que no corresponde hacer lugar a la solicitud de devolución de tributos solicitada. A continuación, obra la Resolución **048/2021 (AD MARD)** apelada en estos autos, por la que no se hace lugar a las repeticiones solicitadas.

V.- Corresponde analizar si la Resolución 048/2021 (AD MARD), firmada por el administrador de la Aduana de Mar del Plata, en cuanto resolvió denegar la devolución de las sumas pretendidas por MUNDO BRANCO SA en concepto de derechos de exportación (abonados por los PE 18037EC01006592 U oficializado el 18.09.2018, 1837EC01006836 V oficializado el 04.10.2018, 1837EC01006974 B oficializado el 19.10.2018, 1837EC01007150 L oficializado el 24.10.2018, 1837EC01008025 N oficializado el 23.11.2018, 1837EC01008581 U oficializado el 12.12.2018 y 18037EC01008751 T oficializado el 28/12/2018 se ajusta a derecho.

VI. Que previo a adentrarnos en la cuestión de fondo, corresponde analizar el planteo de falta de legitimación activa de la firma "MUNDO BRANCO S.A." para reclamar la devolución de los derechos de exportación involucrados en la causa, efectuado por el fisco nacional en el punto VI. e de su escrito.

Que la representación fiscal al contestar el traslado conferido en autos plantea la falta de legitimación activa de la recurrente argumentando que los derechos de exportación en trato estaban incluidos en el precio de la mercadería exportada, siendo el importador o comprador extranjero, el que soportó el pago de los mismos, toda vez que de las declaraciones comprometidas volcadas en los permisos de embarque se puede observar que: 1. Por un lado en

cada Permiso de Embarque en el Campo “Opciones/Ventajas” consignó “DEREXPINCLUFOB” que implica “Los derechos de exportación y demás tributos están incluidos en el precio FOB declarado” y la actora indicó “SI” al momento de validar dicho texto en el Sistema Informático Malvina (SIM).

Que el fisco alude que queda claro que en la especie se produjo la traslación del tributo al importador extranjero, motivo por el cual, entiende que deviene improcedente que la encartada pretenda se le devuelva la suma de dinero que envió el comprador, puesto que ella, solamente se limitó a pagar, con las divisas recibidas desde el exterior y, sostiene que dicha traslación no requiere mayor demostración que la propia declaración comprometida por la actora en las destinaciones de exportación. Aduce que de lo expuesto se desprende la carencia de derecho o falta de legitimación activa o tradicionalmente denominada de "falta de acción" (*sine actione agit*), argumentando que en el caso la firma reconoció expresamente que los derechos fueron absorbidos por el comprador y que por ello, no corresponde acceder a la devolución intentada por cuanto lo contrario importaría generar un enriquecimiento sin causa.

Que la actora manifiesta que la inclusión de los derechos de exportación en el precio no implica que el comprador del exterior haya soportado económicamente el costo del tributo e invoca jurisprudencia que entiende aplicable. Sostiene en tal sentido, que la aplicación de la teoría del empobrecimiento implicaría exigir un requisito que la ley no exige como condición para la repetición de un tributo

Que cabe 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 “MUNDO BRANCO SA” en su carácter de exportadora habilitada, documentó los PE Nro 118037EC01006592 U oficializado el 18.09.2018, 1837EC01006836 V oficializado el 04.10.2018, 1837EC01006974 B oficializado el 19.10.2018, 1837EC01007150 L oficializado el 24.10.2018, 1837EC01008025 N oficializado el 23.11.2018, 1837EC01008581 U oficializado el 12.12.2018, y 18037EC01008751 T oficializado el 28/12/2018 y abonó los derechos de exportación vinculados a los mismos. Ello resulta de las aludidas destinaciones confrontadas con las constancias las agregadas por el fisco nacional (ver *prints* de fs. 9, 12, 15, 18, 21, 24 y 27 e Informes de fs. 10, 13, 16, 19, 22, 25 y 28 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. Ello dado que sin perjuicio del modo en que ha sido documentada la operación en trato -habiéndose incluido los derechos de exportación en el VALOR FOB declarado, no ha sido acompañada ninguna constancia a la causa de la que se desprenda la real y efectiva incidencia/traslación de los derechos de exportación cuestionados en el precio pagado por el comprador del exterior.

Que por los motivos expuestos no cabe más que rechazar el planteo de falta de legitimación activa efectuado por el fisco nacional, sin costas.

VII.- Aclarado ello, y atento los diversos planteos de inconstitucionalidad efectuados por la recurrente, 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 XII "infra"- el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388), por lo que a su respecto corresponde rechazar el planteo efectuado por la recurrente.

VIII.- Que adentrándonos en la cuestión de fondo, debemos tener presente que de las actuaciones administrativas del caso, resulta que la firma "MUNDO BRANCO SA" documentó la exportación a consumo de la mercadería detallada en los P.E. 18037EC01006592 U (oficializado el 18.09.2018), 1837EC01006836 V (oficializado el 04.10.2018), 1837EC01006974 B (oficializado el 19.10.2018), 1837EC01007150 L (oficializado el 24.10.2018) y 1837EC01008025 N (oficializado el 23.11.2018), por las que se abonaron derechos de exportación en los términos de lo dispuesto en el Decreto N° 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.

Que en consecuencia, y basados en las fechas de oficialización de las exportaciones a consumo bajo estudio, corresponde analizar los Permisos de Embarque involucrados, dividiéndolos en dos grupos: aquellos que fueron oficializados con anterioridad al 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (los que se evalúan en los puntos IX a XII del presente resolutorio), y los que fueron presentados con posterioridad a su vigencia -PE 1837EC01008581 U oficializado el 12.12.2018 y 18037EC01008751 T oficializado el 28/12/2018- (que se analizan en el punto XIII).

IX.- 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".

X.- 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.

XI.- 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 12/12/18, corresponde tener presente las siguientes consideraciones:

Corresponde en primer lugar efectuar una diferenciación y precisión conceptual: una cosa es establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta es "aprobar" o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Se trata de normas "condicionadas" o "ad referendum" de su aprobación por parte del órgano delegante investido con tal competencia originaria, pero que gozan de plena fuerza ejecutoria desde su dictado.

El artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establece precisamente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y comercial de la Nación), es decir, que son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozan de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantiene en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

Aclarado ello, corresponde analizar si la aprobación expresa realizada por el Congreso de la Nación mediante la Ley de Presupuesto N° 27.467 resulta suficiente para convalidar la validez del Decreto 793/2018 entre los días 04/09/18 y 04/12/2018, toda vez que a partir de ahí y hasta el final del periodo de tiempo de fijación de las alícuotas (30/12/2020) nada se ha cuestionado.

Este punto es medular a los fines de comprender la controversia planteada. La recurrente no plantea la invalidez del Decreto “in totum” sino solo respecto del período de tiempo comprendido entre el día 04/09/18 y el 04/12/2018, por lo que se deduce, que la aprobación realizada por el Congreso de la Nación, a partir de ahí es suficiente, caso contrario se hubiera planteado su invalidez absoluta.

En otros términos, la parte no cuestiona que la aprobación del Congreso mediante la Ley 27.467 es nula por no haber seguido los procedimientos formales de la ley 26.122, sino que solamente plantea que su aprobación no puede ser retroactiva, lo que nos conduce nuevamente al punto previo ya analizado y resuelto por el artículo 17 de la ley 26.122.

Pero si existieran dudas sobre la interpretación respecto de la fecha de vigencia de las alícuotas, la misma ha quedado expresamente aclarada en el art. 82 de la ley 27.467 que expresamente dispone: **“ARTÍCULO 82.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos…y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades.”** (las negritas me corresponden). Es decir, que el Congreso de la Nación expresamente “mantuvo” la validez y vigencia del Decreto 793/18 desde su dictado y publicación ocurrida con fecha 04/09/2018.

Con respecto al argumento de que la aprobación del Congreso mediante la ley 27.467 no tendría efecto convalidante toda vez que no se ajusta al procedimiento instaurado por la ley 26.122, debe tenerse presente que la Ley de Presupuesto de la Nación, habitualmente denominada “ley de leyes”, tiene precisamente por función establecer las pautas de recaudación, entre ellas, los derechos de exportación, que van a solventar -entre muchos otros- los gastos de la nación.

En definitiva, se ha cumplido (dentro de un plazo razonable: 3 meses) con la finalidad procurada por la ley 26.122, esto es, que el Congreso de la Nación apruebe lo actuado en el marco de las facultades delegadas.

En este punto debe tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

Además de ello, el legislador reiteró nuevamente la integra aprobación del Decreto N° 793/18 en el artículo 54 de la ley 27.541 (Ley de solidaridad social y reactivación productiva en el marco de la emergencia pública), en donde, también fijó un tope arancelario máximo (33 % del valor imponible o del precio oficial FOB) por lo que la

voluntad del legislador en este sentido es indubitable.

Que en este mismo sentido, con fecha 26/04/2022, este Tribunal Fiscal por el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación", por mayoría acordó fijar la siguiente doctrina legal: "***ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- … ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*** (las cursivas y negritas me corresponden).

Por todo lo expuesto, no corresponde hacer lugar a la nulidad del Decreto N° 793/2018 y demás pretensiones planteadas por la parte recurrente.

XII.- 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.

XIII.- Respecto a los Permisos de Embarque oficializados con posterioridad a la vigencia de la ley 27.467, esto es: 1837EC01008581 U oficializado el 12.12.2018 y 18037EC01008751 T oficializado el 28/12/2018, corresponde confirmar el rechazo de la solicitud de devolución de los Derechos de Exportación en ellos pagados, toda vez que los mismos fueron oficializados encontrándose vigente la ley 27.467, respecto de la cual no se ha realizado cuestionamiento alguno.

Ello así por cuanto, conforme se ha expresado precedentemente, 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", se fijó como doctrina legal (art. 151 de la ley 11.683) lo siguiente: *"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****"*, quedando perfectamente aclarado en dicho texto, la fecha de entrada en vigencia de la norma.

XIV.- En relación a las costas, y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica –parcialmente- al caso es de fecha posterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas por su orden respecto de los importes repetidos en los Permisos de Embarque Nros. 18037EC01006592 U, 1837EC01006836 V, 1837EC01006974 B, 1837EC01007150 L, y 1837EC01008025 N (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).

Respecto de los importes repetidos en los Permisos de Embarque Nros. 1837EC01008581 U (oficializado el 12.12.2018), y 18037EC01008751 T (oficializado el 28/12/2018), corresponde imponerlas a la actora vencida de conformidad a lo dispuesto en el art. 1163 del C.A.

XV.- Que por la forma en que se resuelve la presente no corresponde analizar las demás cuestiones planteadas. Sin perjuicio de ello, corresponde tener presente la reserva efectuada por la actora mediante presentación IF-2023-80865563-APN-DTD#JGM.

Que, por ello, VOTO por:

1.- Confirmar la Resolución N° 048/2021 (AD MARD), en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulado por la firma "MUNDO BRANCO S.A.

2.- Imponer las costas por su orden respecto a los importes reclamados en los Permisos de Embarque Nros. 18037EC01006592U, 1837EC01006836V, 1837EC01006974B, 1837EC01007150L, y 1837EC01008025N; y costas a la vencida respecto a los importes reclamados en los PE Nros. 1837EC01008581U y 18037EC01008751T (conf. art. 1163 del CA).

3.- Tener presente la reserva efectuada por la actora mediante presentación IF-2023-80865563-APN-DTD#JGM.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

Sin perjuicio de mi voto disidente en el plenario del 26.02.22, atento la obligatoriedad de su punto 3 y por razones de economía procesal, adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Juárez.

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

1.- Confirmar la Resolución N° 048/2021 (AD MARD), en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulado por la firma "MUNDO BRANCO S.A.

2.- Imponer las costas por su orden respecto a los importes reclamados en los Permisos de Embarque Nros. 18037EC01006592U, 1837EC01006836V, 1837EC01006974B, 1837EC01007150L, y 1837EC01008025N; y costas a la vencida respecto a los importes reclamados en los PE Nros. 1837EC01008581U y 18037EC01008751T (conf. art. 1163 del CA).

3.- Tener presente la reserva efectuada por la actora mediante presentación IF-2023-80865563-APN-DTD#JGM.

Regístrese y notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, oportunamente, 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: 2023.07.31 12:32:55 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.31 13:09:47 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.31 13:09:48 -03:00