Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-101434618-APN-VOCXIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Agosto de 2023

Referencia: EX-2022-47438086-APN-SGASAD#TFN COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES S.A. (Sentencia)

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G”, Dres. Miguel Nathan Licht; Claudia Beatriz Sarquis y Horacio Joaquín Segura, para resolver en los autos caratulados **“COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES S.A. c/ D.G.A. s/ Recurso de Apelación”, expediente EX-2022-47438086-APN-SGASAD#TFN.**

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

I.- Mediante el RE-2022-47433834-APN-SGASAD#TFN la firma “COMPAÑÍA GENERAL DE COMBUSTIBLES S.A.” interpone recurso de apelación contra la Resolución 2022-29-E-AFIP-SDGOAI, dictada el 06/04/2022 por el Administrador de la Aduana de Rio Gallegos, recaída en las Actuaciones SIGEA19144-3523-2020, 19144-3534-2020, 19144-3536-2020 y 19144-3544-2020, por la cual resuelve no hacer lugar a la devolución de las sumas u$s 1.770.860, u$s193.525, u$s 273.354 y u$s 187.528, respectivamente, pretendida por la recurrente y abonada en concepto de derechos de exportación establecidos por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 793/2018 en relación a los PE N.º 18 048 EC08 000018 Z, 18 048 EC01 000227 L, 18 048 EC01 000240 G y 18 048 EC01 000209 L. En primer lugar, indica que los derechos de exportación establecidos por el Decreto N.º 793/18 son inconstitucionales por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria. Destaca que se trata de tributos que clasifican en la categoría de impuestos y sólo pueden ser válidamente creados mediante ley aprobada por el Congreso y que el principio de legalidad no cede en circunstancias de emergencia pública y se refiere tanto a la creación de los tributos como a la modificación de sus aspectos sustanciales. Asevera que el Poder Ejecutivo se irrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación sin que existiera una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional que estableciera siquiera con mínimos recaudos los elementos esenciales del tributo. En esa línea, invoca la doctrina sentada por la Corte Suprema en el Fallo “Camaronera Patagónica” cuya aplicación solicita. Sostiene que el decreto referido es nulo de nulidad absoluta e insanable en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas pudiendo cobrar virtualidad recién el 13/12/18 con

la entrada en vigencia de la Ley 27.467, es decir, con posterioridad al registro de la operación de autos por lo que los derechos allí fijados no le resultan exigibles. Añade que la ratificación del decreto mediante la ley no implica la convalidación retroactiva del mismo. Cita abundante jurisprudencia. Por último, expone sus consideraciones y reservas respecto al Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el Caso Federal. Solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Por medio del IF-2022-105053803-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso, niega todos y cada una de las afirmaciones y los hechos que no sean objeto de su expreso reconocimiento o que no surjan del expediente administrativo. Luego de hacer un breve relato de los hechos, efectúa una reseña de la normativa aplicable -los arts. 724, 725 y 755 del C.A., la Resolución N.º 11/2002 del Ministerio de Economía, los Decretos N.º 509/2007, 349/2016, 793/2018, 865/2018 y Ley 27.467-, indicando que la actora realiza una interpretación desacertada del fallo "Camaronera Patagónica S.A.", dado que no recepta el análisis completo de dicha sentencia ni el sentido que quiso darle el Más Alto Tribunal. Cita jurisprudencia. En esa línea, invoca la doctrina emanada del fallo dictado por este Tribunal en la causa “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA c/ DGA s/ Recurso de Apelación”, del 18/02/2021, Expte. N.º EX-2020-15395348-APN-SGASAD#TFN, así como del PLENARIO “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA c/ DGA s/ Recurso de Apelación” del 26/04/2022, Expte. TF N.° EX-2020-24600163-APN-SGASAD#TFN. Por último, agrega que este Tribunal carece de facultades para expedirse respecto de la inconstitucionalidad de normas jurídicas atento lo dispuesto en el art. 1164 del C.A. En subsidio, solicita que en el caso que se haga lugar a la repetición, se aplique el criterio establecido por nuestra Corte Suprema en la causa “Cencosud SA” y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del CA. Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Las Actuaciones Administrativas SIGEA N.º 19144-3523-2020, 19144-3534-2020, 19144-3536-2020 y 19144-3544-2020 (embebidos en el IF-2022-105045845-APN-DTD#JGM, IF-2022-105046234-APN-DTD#JGM, IF-2022-105046650-APN-DTD#JGM e IF-2022-105047103-APN-DTD#JGM), se inician con las solicitudes de devolución de derechos de exportación presentadas por la recurrente en relación a PE N.º 18 048 EC08 000018 Z, 18 048 EC01 000227 L, 18 048 EC01 000240 G y 18 048 EC01 000209 L. Se agregan las liquidaciones correspondientes a la cancelación de los derechos de exportación de las operaciones efectuadas. Se emiten los Dictámenes Jurídicos en donde recomiendan no hacer lugar a la devolución pretendida y seguidamente se dicta la Resolución apelada en autos.

IV.- Mediante PV-2023-89444375-APN-VOCXIX#TFN se declara la causa como de puro derecho y se elevan los autos a la Sala G, que los pasa a sentencia mediante IF-2023-99050154-APN-VOCXIX#TFN.

V.- Con base en los hechos descriptos, concierne determinar si corresponde la devolución pretendida por la actora. A ese fin atañe considerar la incidencia que tiene en la relación jurídica de marras la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa C:486. XLIII. “Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, sentencia del 15 de abril de 2014, en la que ante, un caso similar al presente, declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación impuestos por la Resolución ME N.º 11/02, por resultar dicha resolución violatoria del principio de reserva de ley.

VI.- En esa comprensión del asunto, es conveniente comenzar a efectuar una reseña de las normas

involucradas en la causa. Por medio de la **Ley 25.561** (B.O. 7/1/2002) declaró la emergencia pública en materia social; económica; administrativa; financiera y cambiaria. Esta norma fue sucesivamente prorrogada por las Leyes nros. 25.972, 26.077, 26.204 y 26.339, por esta última hasta el 31 de diciembre de 2008. En su artículo 6 dispuso: "*El Poder Ejecutivo nacional podrá establecer medidas compensatorias que eviten desequilibrios en las entidades financieras comprendidas y emergentes del impacto producido por las medidas autorizadas en el párrafo precedente, las que podrán incluir la emisión de títulos del Gobierno nacional en mone-da extranjera garantizados. A fin de constituir esa garantía créase un derecho a la exportación de hidrocarburos por el término de cinco (5) años facultándose al Poder Ejecutivo nacional a establecer la alícuota correspondiente. A ese mismo fin, podrán afectarse otros recursos incluidos préstamos internacionales*". La **Ley 26.217** (B.O. 16/01/2007) prorrogó, específicamente ese derecho de exportación, por el término de 5 años a partir de su vencimiento como, así también, las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Nacional para establecer las alícuotas correspondientes. El Decreto 509/2007 (B.O. 3/5/2007) -en lo que aquí interesa- fijó el derecho de exportación para las posiciones arancelarias indicadas en el Anexo IV (art. 16) y facultó al Ministerio de Economía y Producción a *"...realizar aclaraciones, modificaciones y excepciones que correspondan en los términos de su competencia"* (art. 21). Se consignó que el decreto se dictaba en uso de las facultades conferidas por los incs. 1) y 2) del art. 99 de la C.N., los arts. 11 ap. 2 y 12 del Código Aduanero y por el art. 6 de la Ley 25.561. Fue comunicado a la Comisión Bicameral Permanente del Congreso de la Nación en virtud de lo dispuesto por el art. 12 de la **Ley 26.122**, por haber sido *"dictado en uso de facultades delegadas"* -conforme los términos del Mensaje nro. 138 del 15 de mayo de 2007 de la entonces Ministro de Economía y Producción- y declarado válido por las Cámaras de Diputados y Senadores a propuesta del dictamen enviado por la citada comisión. Las Resoluciones 368/2007 y 369/2007 (B.O. 9/11/2007), modificaron el Anexo XIV del Decreto 509/2007. gravando con derechos de exportación determinadas mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR.

VII.- Así las cosas, corresponde recordar que las decisiones de la Corte se circunscriben a los procesos concretos que le son sometidos a su conocimiento, pero no cabe desentenderse de la fuerza moral que emana de su carácter supremo, sin verter argumentaciones que la contradigan (Fallos 332:1488, entre muchos otros).

VIII.- En la inteligencia señalada, se evoca que la jurisprudencia de la Corte Suprema en la causa "Camaronera" adoptó la postura según la cual los derechos de exportación son inconstitucionales si el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota máxima que puede establecerse. En esos términos, resulta elocuente que, el reclamo formulado por el Fisco Nacional carecería de sustento habida cuenta de que, las leyes delegantes de la facultad cuestionada en autos, no establecieron un corsé a la facultad de establecer la alícuota aplicable.

IX.- Ahora bien, no puedo dejar de hacer notar que la Corte Suprema, por el contrario, a través de una línea jurisprudencial uniforme, ha concluido que en el ámbito de los derechos aduaneros no puede juzgarse inválido el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, ello es así siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida.

X.- En tales condiciones no puede colegirse que la doctrina de la causa "Camaronera", por su pertinencia y semejanza frente al problema jurídico en ciernes, debe necesariamente considerarse aplicable. El principio

stare decisis tiene su fundamento constitucional en la necesidad de que se dispense igualdad de trato a litigantes que tienen la expectativa de recibir la aplicación criterios adoptados en decisiones anteriores a casos que se presenten en situaciones posteriores y con circunstancias similares.

XI.- Pues bien, sobre la base de tales pautas interpretativas, estimo que las cuestiones planteadas son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa "PETROQUIMICA COMODORO RIADAVIA S.A. c/DGA s/recurso de apelacion" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en el cual, por mayoría, los Vocales ACORDARON fijar la siguiente doctrina legal:

ARTICULO 1º.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por la recurrente.

ARTICULO 2º.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero.

ARTICULO 3º.- 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.

XII.- En efecto, la resolución cuestionada es un reglamento dictado en el ejercicio de una delegación impropia de facultades legislativas, la que se encuentra permitida en la específica materia aduanera, por cuanto el principio de legalidad en lo fiscal, debe optimizarse a la luz de las singularidades que presenta todo lo relativo al comercio exterior.

XIII.- Por su parte, cabe hacer notar que, los reglamentos administrativos como el de la especie, se dictan en ejercicio de facultades que, por imperativo constitucional son de iure propio y, por consiguiente, no tratándose de reglamentos delegados en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, no requieren ser sometidos a consideración del Congreso para su aprobación o rechazo. El reglamento cuestionado, en su condición de norma jurídica, goza de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria desde su irrupción en el ordenamiento jurídico, por lo que, la falta de aprobación, no tiene entidad para modificar el curso de la decisión.

XIV.- A mayor abundamiento, debe tenerse presente que el art. 755 de la Ley 22.415 ha sido incluido en el Digesto Jurídico Argentino, aprobado por la Ley 26.939, ratificándose la delegación impropia del Congreso al Poder Ejecutivo Nacional para fijar los derechos de exportación. La insistencia de la política legislativa no puede ser soslayada.

XV.- En consecuencia, sobre la base de lo expuesto, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación a los PE N.º 18 048 EC08 000018 Z, 18 048 EC01 000227 L, 18 048 EC01 000240 G y 18 048 EC01 000209 L abonados en virtud de lo dispuesto en el Decreto 793/2018, mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% para la

exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las PA de la NCM fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

XVI.- Las costas se decretan por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1) Confirmar la Resolución 2022-29-E-AFIP-SDGOAI, dictada el 06/04/2022 por el Administrador de la Aduana de Rio Gallegos, recaída en las Actuaciones SIGEA19144-3523-2020, 19144-3534-2020, 19144-3536-2020 y 19144-3544-2020 en relación a los PE N.º 18 048 EC08 000018 Z, 18 048 EC01 000227 L, 18 048 EC01 000240 G y 18 048 EC01 000209 L.

2) Costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Adhiero al voto precedente.

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

Adhiero al voto del Dr. Licht.

De conformidad al acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar la Resolución 2022-29-E-AFIP-SDGOAI, dictada el 06/04/2022 por el Administrador de la Aduana de Rio Gallegos, recaída en las Actuaciones SIGEA19144-3523-2020, 19144-3534-2020, 19144-3536-2020 y 19144-3544-2020 en relación a los PE N.º 18 048 EC08 000018 Z, 18 048 EC01 000227 L, 18 048 EC01 000240 G y 18 048 EC01 000209 L.

2) Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2023.08.30 10:26:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2023.08.30 10:37:35 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2023.08.30 13:38:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.30 13:38:41 -03:00