11863/2024

PBB Polisur SRL c/ EN-AFIP-DGA (TF 36980497-A) s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 10 de septiembre de 2024

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 18/03/2024 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las Resoluciones Nros. 1380, 1381, 1382, 1383, 1384, 1385, 1386, 1387, 1388, 1389 y 1390/2022 (AD BABL) dictadas por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, en las actuaciones SIGEA Nros. 12564-1768-2021, 12564-1769-2021, 12564-1770-2021, 12564-1771-2021, 12564-1772-2021, 12564- 1773-2021, 12564-1774-2021, 12564-1775-2021, 12564-1776-2021, 12564-1777-2021 y 12564-1778-2021. Impuso las costas por su orden.

Para así resolver, en cuanto aquí interesa, sostuvo que las cuestiones planteadas en el *sub examine* eran sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal: “ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse

respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467."

Por todo lo expuesto, concluyó que, en virtud de lo señalado, debía rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a los Permisos de Embarque Nros. 18003ECQ1005627L, 18003EC01005652J, 18003EC01005653K, 18003EC01005654L, 18003EC01005655M, 18003EC01005628M, 18003EC01005656N, 18003EC01005657Y, 18003EC01005629N, 18003EC01005658P y 18003EC01005630F en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018 mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/20, 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.

En relación a las costas -la mayoría del Tribunal-, consideró que, resultaba procedente imponer las costas por su orden atento orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

II.- Que contra dicho pronunciamiento el 6/05/2024 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios en la misma fecha, los que no fueron replicados por la contraria.

Se deja constancia que, pese a encontrarse debidamente notificado, el Fisco Nacional, no apeló la sentencia del TFN.

Con fecha 27/08/2024 emitió su dictamen el señor Fiscal de Cámara.

III.- Apelación de la actora:

Sostiene la recurrente, en ajustada síntesis, que los derechos de exportación son impuestos y rige a su respecto el principio de legalidad en materia tributaria.

Indica que, el artículo 76 de la Constitución Nacional establece que: *"Se prohíbe la delegación legislativa en el poder ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el congreso establezca…".* En el caso de los derechos aduaneros podría considerarse con carácter restrictivo y de excepción la autorización a cierta delegación. En estos casos, podría juzgarse válido el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, pero siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida por el Congreso. En estos términos, sería admisible que el Congreso delegue en el Poder Ejecutivo la autoridad de fijar ciertos aspectos cuantitativos de la obligación tributaria (autorizar a elevar o disminuir las alícuotas aplicables) siempre y cuando para el ejercicio de dicha atribución se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

Alega que, el Decreto PEN N° 793/18 que fijó los derechos de exportación cuya devolución aquí se solicita, es manifiestamente inconstitucional al violar el principio de legalidad en materia tributaria. El Decreto no encuentra sustento en Ley delegante alguna pese a que invoca los inciso 1) y 2) del artículo 99 de la CN y la 22.415 (Código Aduanero). Ello por cuanto ninguna de dichas normas contiene una clara política legislativa. Respecto al inciso 1) del art. 99 de la Constitución Nacional (decretos autónomos) por cuanto se faculta al Presidente a dictar normas sobre materias que pertenecen a la zona de reserva de la Administración (vgr. estructura orgánica de personal y funcionamiento de los procedimientos administrativos). Por su parte, su inciso 2) (decretos reglamentarios) tampoco faculta al PEN para establecer derechos de exportación,

ya que ello excede ampliamente una actividad normativa secundaria, procedimental o reglamentaria e invade áreas legislativas.

Aduce que el Decreto no fue dictado aquí en ejercicio de facultades constitucionales propias, sino todo lo contrario, en clara violación a la Constitución Nacional. Tampoco encuentra sustento en el artículo 755 de la Ley 22.415 (Código Aduanero) por cuanto regula aspectos conceptuales de los derechos de exportación, pero no establece las alícuotas aplicables, ni siquiera en relación a la alícuota máxima; dejando el aspecto cuantitativo del derecho de exportación librado al arbitrio exclusivo del Poder Ejecutivo.

El decreto no establece una clara política legislativa y no cumple con los requisitos que exige la delegación legislativa, tal como ya ha sido establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Camaronera Patagónica S.A.”. Lo contrario implicaría otorgar un cheque en blanco al Poder Ejecutivo La Ley N° 26.939 que aprobó el Digesto Jurídico Argentino no avaló las facultades conferidas en el artículo 755 del Código Aduanero. En primer lugar, porque el Congreso no puede ratificar lo que se vincule con materias cuya delegación ha sido prohibida por la Constitución Nacional; como en el caso, en el que luego de la reforma constitucional de 1994 queda claro que nos encontramos frente a una materia ajena al mecanismo de delegación. No pueden existir ratificaciones para sanear inconstitucionalidades.

En segundo lugar por cuanto dista de ser clara la intención del legislador de ratificar la facultad del Poder Ejecutivo de fijar los derechos de exportación.

Manifiesta que, la referida Ley regula el ordenamiento de las leyes nacionales de carácter general vigentes por medio del procedimiento de consolidación normativa denominado Digesto Jurídico Argentino; por lo que frente al universo de normas generales involucradas, la mención del legislador de

declararlas vigentes aparece poco propicia para concluir que se buscó avalar las facultades conferidas por el artículo 755 del Código Aduanero. Frente a la naturaleza de la cuestión involucrada, debió existir una voluntad legislativa de ratificación clara y explícita; lo que no ha sucedido.

Apunta que, haciendo una aplicación extensiva de la doctrina fijada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Camaronera”, podría considerarse que, si bien el Decreto 793/18 es inválido y adolece de nulidad absoluta e insanable (conf. los fundamentos anteriormente expuestos), la Ley N° 27.467 habría convalidado sus disposiciones y le habría conferido rango legal.

Sin perjuicio de tal interpretación y siguiendo los mismos lineamientos del referido fallo, la Ley carece de eficacia para convalidar el Decreto retroactivamente por adolecer de nulidad absoluta e insanable, y únicamente tendría efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia. A mayor abundamiento, en el caso de aplicar los topes de AR$ 4 y AR$ 3 se habrá fijado por intermedio de un Decreto un derecho específico que por la propia aplicación del Código Aduanero debe ser creado por ley, por lo que la norma es ilegal e inválida.

Por último, solicita se haga lugar al presente recurso de apelación y, en consecuencia, revoque la sentencia apelada en todas sus partes y ordene la devolución de las sumas a repetir, con más los intereses previstos en el artículo 811 del CA, calculados de conformidad a la tasa pasiva del Banco Central de la República Argentina.

IV.- Que, a título preliminar, cabe precisar que no existe obligación de tratar todos los argumentos de la actora, sino tan sólo aquéllos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada, ni tampoco ponderar todos los elementos y pruebas aportados al juicio, bastando los que sean conducentes para fundar las conclusiones (*Fallos:* 278:271; 291:390; 300:584, entre muchos otros).

En efecto, atento la multiplicidad de cuestionamientos y objeciones que se formulan, debe advertirse que sólo se abordará el tratamiento de aquéllos que resulten decisivos a fin de resolver acerca de los aspectos sustanciales y decisivos de la *litis.*

V.- Que, en primer lugar, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada mediante los documentos aduaneros nro. 18003ECQ1005627L, 18003EC01005652J, 18003EC01005653K, 18003EC01005654L, 18003EC01005655M, 18003EC01005628M, 18003EC01005656N, 18003EC01005657Y, 18003EC01005629N, 18003EC01005658P y 18003EC01005630F, PBB Polisur SRL, efectuó el pago de la suma de $ 4.222.433,53, en concepto de derechos de exportación, de conformidad con lo establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 793/2018 (B.O. 4/09/2018), por el cual estableció un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones a consumo.

VI.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde señalar que el Decreto n° 793/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con fundamento en la norma del artículo 755 del Código Aduanero -aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación (art. 99, incs. 1 y 2. CN)- *"[fijó], hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)"* (art. 1). Y, asimismo, estableció *que "[e]l derecho de exportación establecido en el artículo 1º no podrá exceder de PESOS CUATRO ($4) por cada Dólar Estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda"* (art. 2). Ese gravamen vino a adicionarse a los que ya se estuviesen exigiendo para ciertas posiciones

arancelarias (art. 4). El acto, de fecha 3/09/2018, indicó que entraría en vigencia desde el día de su publicación (art. 7), lo cual tuvo lugar el día 4/09/2018.

Finalmente -en lo que al caso interesa-, la Ley n° 27.467, que contiene el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (B.O 4/12/2018) dispuso que *"en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha"* (art. 81).

Además, en su artículo 82, la ley 27.467 estableció que *"[s]in perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, 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".*

VII.- Que la corte Suprema de Justicia en la causa "Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo" (*Fallos*: 337:338), del 15 de abril del 2014, analizó la validez de la Resolución N° 11/02 por la que se fijaron ciertos "derechos a la exportación" para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas éstas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

El Máximo Tribunal destacó que *"el principio de reserva de ley en materia tributaria [n]o cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución"*.

Asimismo, expuso que, si bien resulta admisible que el Congreso de la Nación atribuya ciertas facultas circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, *"la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo"*.

Sostuvo que el Poder Legislativo *"dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, normas que tienen incidencia en la solución de esta controversia. Cabe destacar que -con excepción de la ley 26.519- las restantes leyes contienen una estructura similar ya que, por una parte, ratifican la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen (art. 1°) y, en lo que al caso interesa, aprueban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994"*.

Expuso que *"[s]i bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron"*. Y, concluyó que *"la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia"*.

A partir de ello, determinó que *"la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de*

2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal".

VIII.- Que en el *sub examine* la actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados, con posterioridad al dictado del Decreto Nº 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.467, la cual -de acuerdo a los términos de las previsiones antes transcriptas, y con arreglo a la interpretación de la Corte en el caso citado- dio base legal, con efectos exclusivamente hacia el futuro.

En tales condiciones, resulta de toda claridad que las consideraciones del Máximo Tribunal en el precedente citado en el considerando anterior, resuelven la cuestión bajo estudio y obligan a acoger la apelación de la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la nulidad del Decreto Nº 793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa, al oficializar el despachos de exportación nros. 18003ECQ1005627L, 18003EC01005652J, 18003EC01005653K, 18003EC01005654L, 18003EC01005655M, 18003EC01005628M, 18003EC01005656N, 18003EC01005657Y, 18003EC01005629N, 18003EC01005658P y 18003EC01005630F, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, expte. 51.458/2019, "Gut Metal SRL c/EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas", sentencia del 6/05/2021).

Es que, como regla, la doctrina de los fallos de la Corte Federal tiene carácter obligatorio para los tribunales inferiores, cuando -como en autos- la parte interesada no ha invocado nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta (*Fallos* 212:51, 307:1094, 315: 2386, 325:2723, 332:1488, entre otros).

IX.- Que, en este contexto, corresponde añadir que, no concurren en el caso los presupuestos que la Corte fijó en “Camaronera” para permitir eventualmente -por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone- la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles tocantes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso (arg. art. 99, inc. 2, CN).

A criterio del tribunal cimero, resultaría admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorice a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

El decreto 793/2018 no cumple con los presupuestos legales y constitucionales requeridos en la materia impositiva, careciendo de sustento legal al crear una carga tributaria y fijar una alícuota de derechos de exportación, que es materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación.

X.- Que, tal como la Corte Suprema expresa en “Camaronera”, el principio de reserva legal en materia tributaria no cede en caso que se actúe por medio del mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, pues este se refiere exclusivamente a determinadas materias de administración o de emergencia económica, con plazo fijo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Más allá de ello, la delegación está prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo y por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por ello, la delegación contenida en el art. 755 del C.A., en cuanto dispone: “*[e]n las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren*

aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido", no alcanza para dar validez al decreto Nº 793/2018.

Adviértase que el Decreto Nº 793/2018 no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedaba librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo, carecía de sustento legal, creaba una carga inexistente y fijaba una alícuota en materia de derechos de exportación, en una materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación, todo lo cual se sumaba a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución.

XI.- Que resta señalar que, el decreto 793/2018 fue ratificado por ley posterior, en el caso, la ley nº 27.467 denominada "Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional 2019", publicada en el Boletín Oficial el 4/12/2018.

En el artículo 82 de dicha ley se establecía que mantenía su vigencia y validez, entre otras normas, el Decreto Nº 793/2018, de fecha 3/9/2019 y sus modificaciones, surgiendo así en forma expresa que el Poder Legislativo tuvo la clara y expresa voluntad de conferir rango de ley al mismo. Ahora bien, es claro que la Ley 27.467 no tiene efecto retroactivo y carece de eficacia para ello, pues rige para el futuro. El aludido art. 82 de la ley 27.467 entró en vigencia a partir de los 8 días de su publicación en el Boletín Oficial (art. 5 del C.C. y C.N.). Por tal razón, no pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por la Dirección General de Aduanas entre el 4/9/2018 y el 13/12/2018 al amparo del decreto nº 793/2018.

XII.- Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", del 15/05/2014), y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (esta Sala *in re:* "SANCOR CUL (TF 26219-A) y otro c/ D.G.A.", 2/12/14, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el art. 809 del Código Aduanero -que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos". En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares" (considerando 8º del pronunciamiento "Cencosud").

XIII.- Que el reintegro al que da derecho esta decisión deberá ser comprensivo de los accesorios devengados por el tiempo durante el cual la actora fue privada del uso de ese capital, calculados a la tasa pasiva promedio que publica la autoridad monetaria, según lo dispuesto en la Comunicación BCRA Nº 14.290 -expresamente prevista para estos casos desde el dictado de la Resolución Nº 598/19 del entonces Ministerio de Hacienda de la Nación (cfr. artículo 4º) (en similar sentido: conf. esta Sala, *in re*, causa nº 75.920/2014 "American Express Argentina SA c/ DGI", sentencia del 27/04/17).

XIV.- Que en atención al modo en que se deciden las cuestiones traídas a conocimiento de esta Alzada por parte de los recurrentes y resultado final del

pleito, al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que la totalidad de las costas generadas por estas actuaciones, tanto en lo concerniente a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la nulidad del Decreto nº 793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados, al oficializar el despacho de exportación nos. 18003ECQ1005627L, 18003EC01005652J, 18003EC01005653K, 18003EC01005654L, 18003EC01005655M, 18003EC01005628M, 18003EC01005656N, 18003EC01005657Y, 18003EC01005629N, 18003EC01005658P y 18003EC01005630F, de conformidad con lo establecido en los considerandos XII y XIII y 2°) imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN y 1163 CA).

Se deja constancia que la Dra. María Claudia Caputi no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 R.J.N.)

Regístrese, notifíquese -al señor Fiscal de Cámara mediante cédula electrónica- y oportunamente devuélvase.

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MARQUEZ

Fecha de firma: 10/09/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#39102586#426151119#20240909214705526