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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-112003124-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 21 de Septiembre de 2023

Referencia: Sentencia ARGENSUN SA EX-2023-36606041- -APN-SGASAD#TFN

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Cristian M. González Palazzo (como subrogante por encontrarse vacante la Vocalía 14ª) con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2023-36606041- -APN-SGASAD#TFN** ("**ARGENSUN SA**").

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 03.04.23, mediante RE-2023-36605406-APN-SGASAD#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra las resoluciones 07/2023 y 08/2023 (AD SARA) dictadas por el Administrador de la Aduana de San Rafael, respectivamente, en los expedientes SIGEA 19144-863-2020 y 19144-897-2020. Las referidas resoluciones se apelan por denegar la repetición de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación –establecidos conforme el decreto 793/2018- correspondientes a los permisos de embarque (PE) 18078EC01001107M y 18078EC01001446S, respectivamente. Las sumas reclamadas por cada PE en cada uno de los expedientes SIGEA suman un total de Pesos Trescientos Treinta y Nueve Mil Cuatrocientos Setenta y Cinco con 89/100 ($339.475,89). La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó las exportaciones allí declaradas y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Señala que dicho decreto fijó para todo el universo arancelario un derecho de exportación *ad valorem* del 12% (con un tope de 4 pesos, según el tipo de mercadería) invocando para disponerlo los arts. 99 inc. 1 y 2, de la Constitución y el 755 del Código Aduanero ("CA"). Agrega que, si bien en los considerandos del decreto se destaca que la norma es un decreto reglamentario lo cierto es que opera como un reglamento delegado; es decir, aquél que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el Poder Legislativo. Por ello argumenta que el decreto aquí cuestionado, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado (autorizado a partir de la doctrina sentada por la Corte en Delfino-Mouviel-Cocchia que admitió la delegación impropia) y que tenía sustento en el antiguo art. 86, inc. 2 de la Constitución y que hoy en día -luego de la reforma del año 1994- se encuentra prohibido por el art. 76. Explica que el servicio aduanero entiende que el mencionado decreto 793/18 se dictó en el ámbito interno de la administración y que, por lo tanto, no le resultan aplicables las conclusiones a las que arribó la Corte en el caso "Camaronera Patagónica". Sin embargo, señala que la Aduana omite considerar no solo que el decreto en cuestión es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad), sino que el tema analizado en dicho precedente es ciertamente análogo al que aquí se cuestiona y que,

además, motivó el dictado de la ley 27.467 que, luego de ratificar la validez y vigencia del decreto en cuestión, sí estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Con base en lo anterior examina los alcances del citado decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA, explayándose al respecto, para concluir de este modo que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Cita el principio de legalidad y refiere jurisprudencia de la Corte Suprema, considerando que es indudable que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se arrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación para el universo arancelario, sin que exista una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional; opone que, como bien lo ha dicho la Corte en el considerando 9º del caso "Camaronera Patagónica", "ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata". Añade que no desconoce que el fallo allí emitido refería a la Resolución (ME) 11/02, pero tampoco desconoce la Corte señaló allí que en el CA no se prevé "la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación". Plantea que es indudable que el decreto 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución; por ello los derechos de exportación allí fijados, resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, tal como lo dijo la Corte en el citado caso "Camaronera Patagónica". Expresa que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable y recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 13/12/2018, cuando entró en vigencia la ley 27.467, por lo cual siendo que los PE aquí involucrados se oficializaron previo a dicha fecha, y visto que, conforme el art. 726 del CA, el momento imponible queda fijado con el registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo, la exigencia de pago del derecho de exportación establecido por el decreto 793/18 es improcedente. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello, como así también a fallos dictados por la Justicia Federal de Rosario, de Bahía Blanca y de Mendoza. Hace referencia a la facultad de este tribunal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que, si bien es cierto que el artículo 1164 del CA le impide, en principio, al tribunal pronunciarse sobre la validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, si se lo permite en tanto la Corte hubiere declarado su inconstitucionalidad. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la Corte en el citado caso "Camaronera Patagónica S.A." y asimismo determine que el decreto 793/18 sólo resultó válido a partir de la entrada en vigencia de la ley 27.647 que lo ratificó. Ello así, por cuanto su dictado se sustentó en una norma inválida (art. 755 del CA) y, por lo tanto, solo pudo tener efectos una vez que el Congreso la ratificó. Cita jurisprudencia de este tribunal y peticiona que se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto 793/18 en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado el 04.07.23 mediante el IF-2023-76474801-APN-DTD#JGM. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. Reseña los hechos y la normativa aplicable: arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera", la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que le dio la Corte Suprema. Cita jurisprudencia de este tribunal en los autos "Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación", Expte. 38.422-A, como así también los más recientes precedentes jurisprudenciales relativos al citado decreto 793/18, que le dieron razón a su mandante, entre otros el fallo dictado por la Sala "G", en los autos caratulados "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. C/ DGA. S/ Apelación", Expte. EX-2020-15395348--APN-SGASAD#TFN, del 18.02.21, que cita y da por reproducido. Refiere a la limitación de este tribunal para declarar la inconstitucionalidad solicitada e indica que dicho planteo no podría prosperar en razón a lo normado por el artículo 1164 del CA. Agrega que la contraria plantea como único argumento la inconstitucionalidad de normas jurídicas, entendiendo que, conforme la normativa transcripta, esté Tribunal no debería expedirse al respecto. En subsidio, solicita se rechace la

repetición intentada atento a que la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación cuya devolución reclama. Indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo "Cencosud" y los artículos 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- El 20.09.23 se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- La actuación administrativa SIGEA 19144-863-2020, se inicia el 09.01.20, con la solicitud de repetición de lo abonado en exceso respecto a los derechos de exportación adicionales (decreto 793/2018) con relación al PE 18078EC01001107M. A fs. 14 se agrega el pronto despacho presentado con fecha 01.01.2021. A fs. 22/23 con fecha 07.02.2023 obra la Resolución 03/2023 (AD SARA). A fs. 28 obra comprobante de pago de la liquidación manual 18078LMAN001710G. Se agregan copias de la destinación 18078EC01001107M. A fs. 44/47 se agrega copia de la sentencia del EX-2022-25235189-APN-SGASAD#TFN. A fs. 48/57 obra el Dictamen 05/2023. A fs. 55/65 se dicta con fecha 06.03.2023 la Resolución 07/2023 AD SARA, notificada el 13.03.2023 (conforme céd. de fs. 67).

La actuación administrativa SIGEA 19144-897-2020, se inicia el 09.01.20, con la solicitud de repetición de lo abonado en exceso respecto a los derechos de exportación adicionales (decreto 793/2018) con relación al PE 18078EC01001446S. A fs. 12 se agrega el pronto despacho presentado con fecha 01.01.2021. A fs. 20/21 con fecha 07.02.2023 obra la Resolución 04/2023 (AD SARA). A fs. 26 obra comprobante de pago de la liquidación manual 18078LMAN002618G. Se agregan copias de la destinación 18078EC01001446S. A fs. 42/45 se agrega copia de la sentencia del EX-2022-25312037-APN-SGASAD#TFN. A fs. 46/52 obra el Dictamen 06/2023. A fs. 53/63 se dicta con fecha 06.03.2023 la Resolución 08/2023 AD SARA, notificada el 13.03.2023 (conforme céd. de fs. 65).

V. – En primer lugar, respecto al planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos, considero que debe rechazarse con fundamento en que la Aduana no prueba su pretensión del modo fehaciente que exige su procedencia sustancial.

VI.- Corresponde resolver en la causa si las resoluciones 07/2023 y 08/2023 (AD SARA) dictadas por el Administrador de la Aduana de San Rafael, en cuanto dispuso denegar la devolución de la suma pretendida por Argensun SA, en concepto de derechos de exportación, abonados por los PE 18078EC01001107M y 18078EC01001446S (oficializados el 13.09.18 y el 23.11.18 respectivamente), se ajustan a derecho. Mediante los referidos PE la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada, abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18 que los fijó, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone, remitiendo al precedente de la Corte *in re* "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:388) del 15/04/2014.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29.10.21, autos "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN), en donde se tratan todos los argumentos expuestos por las partes en estos autos y a la que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf). En consecuencia, opino que en este caso **-pese a que votaré en sentido contrario por aplicación del plenario del tribunal-** hubiera correspondido: declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04/09/2018 y 04/12/2018 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar la resolución apelada; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total reclamada de Pesos trescientos treinta y nueve mil cuatrocientos setenta y cinco con 89/100 ($339.475,89) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la Aduana vencida.

VII.- Que, como se adelantó, el 26.04.22, este tribunal mediante el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, "PETROQUÍMICA COMODORO

RIVADAVIA SA C/DGA S/RECURSO DE APELACIÓN" acordó, por mayoría, fijar la siguiente doctrina legal: "*(…) ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*. Conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Plenario, correspondiendo confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Argensun SA.

VIII.- En cuanto a las costas considero deben imponerse por su orden. Ello atento a que la actora, pese al plenario del tribunal, tuvo, desde siempre, sobrados fundamentos para realizar su planteo de devolución. Tales fundamentos datan de la reforma constitucional del año 1994 -nuevos arts. 76 y 99 inc. 3-- y la jurisprudencia de Fallos: 337:388 "Camaronera Patagónica" del 15.04.14. Ello sin perjuicio de señalar que, a la fecha, las cinco salas de la Cámara del Fuero Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal han resuelto, de modo unánime, que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta e insanable entre el 04.09.18 y el 04.12.18, aplicando el referido precedente de la Corte Suprema (ver **Sala I**, causa 13061/2022 "Newsan SA (TF 9748062-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo – Sala G"*, sentencia del 02.02.23;* ***Sala II****, causa 22.219/21* "Minera Santa Cruz c/ EN- AFIP- DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, sentencia del 05.07.22;* ***Sala III****, causa 377/2021* "Catajuy SRL c/EN – DGA s/ Dirección General de Aduanas"*, sentencia del 18.10.22 y causa 26.963/2022* "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25041338-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, confirmatoria de una sentencia de esta Sala "E" previa al plenario del 26.04.22;* ***Sala IV****, causa 20.415/21* "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, sentencia del 31.05.22 y* ***Sala V****, causa 51.458/19* "Gut Metal SRL c/ EN AFIP s/ recurso directo de organismo externo"*, causa 21.909/21* "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo" *y causa 10.914/20* "Catajuy SA c/ EN- DGA s/ Dirección General de Aduanas"*, sentencias del 05.05.22, 24.06.22 y del 02.08.22 respectivamente; entre otras).*

IX.- Por ello **VOTO POR**:

1.- Rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora, con costas.

2.- Confirmar las resoluciones 07/2023 y 08/2023 (AD SARA) dictadas por el Administrador de la Aduana de San Rafael en los expedientes SIGEA 19144-863-2020 y 19144-897-2020, respectivamente, en cuanto dispusieron rechazar los pedidos de devolución de diferencias de derechos de exportación formulados por la firma Argensun SA, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juan M. Soria, en cuanto rechaza la excepción de falta de legitimación de la actora, con costas, y confirma las resoluciones 07/2023 y 08/2023 (AD SARA) dictadas por el Administrador de la Aduana de San Rafael en los expedientes SIGEA 19144-863-2020 y 19144-897-2020, respectivamente, en cuanto dispusieron rechazar los pedidos de devolución de diferencias de derechos de exportación formulados por la firma Argensun SA, por aplicación de la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "*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”.

Que disiento de la imposición de costas por su orden propuestas por el Vocal preopinante en el punto 2 de su voto, toda vez que considero que las mismas deben ser impuestas a la actora vencida conforme el principio general establecido en el art. 1163 del Código Aduanero, no existiendo –a mi criterio- ninguna circunstancia para apartarse del mismo y máxime considerando que la apelación fue interpuesta con posterioridad al Plenario de este Tribunal -referido precedentemente- que resuelve la cuestión planteada en autos. **ASI LO VOTO.**

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Adhiero a la propuesta del Dr. Soria, dejando a salvo mi opinión disidente respecto a lo resuelto por la mayoría en el acuerdo plenario aludido por el distinguido colega preopinante.

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

1.- Rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora, con costas.

2.- Confirmar las resoluciones 07/2023 y 08/2023 (AD SARA) dictadas por el Administrador de la Aduana de San Rafael en los expedientes SIGEA 19144-863-2020 y 19144-897-2020, respectivamente, en cuanto dispusieron rechazar los pedidos de devolución de diferencias de derechos de exportación formulados por la firma Argensun SA, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y González Palazzo, por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.21 11:21:16 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.21 16:58:29 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.21 17:08:02 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.21 17:08:03 -03:00