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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-132702537-APN-VOCXIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Noviembre de 2023

Referencia: -SENTENCIA- EX-2022-51826799-APN- SGASAD#TFN (BAYER SOCIEDAD ANONIMA)

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Subrogante), Hector Hugo Juarez y Juan Manuel Soria, con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2022-51826799-APN-SGASAD#TFN (BAYER SOCIEDAD ANONIMA).-**

El Dr. Christián M. González Palazzo dijo:

I.- Que mediante **RE-2022-51823695-APN-SGASAD#TFN** se presenta, por apoderado, la firma recurrente e interpone recurso de apelación contra la Resolución **RESOL -2022-176-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM** de fecha 21 de abril de 2022, dictada por la Dirección Aduana de Ezeiza, en las actuaciones SIGEA Nro: **SIGEA Nº 19144-14966-2019**., mediante la cual no se hizo lugar a la acción de repetición por derechos de exportación incoada por la apelante en cuestión, por las suma de $ 1.381.671,30 con más sus intereses, correspondientes a las destinaciones de exportación: 18073EG03000021H; 18073EG03000022X; 18073EG01001015J; 18073EG01001024J; 18073EG01001026L; 18073EG01001027M; 18073EG01001049Z; 18073EG01001050X; 18073EG01001051J; 18073EG01001054M. Hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que documentó, mediante los citados permisos de embarque, la mercadería allí declarada en concepto de Derechos de Exportación, en los términos ordenados en el Decreto 793/18, el cual fijó hasta el 31/12/2020 una alícuota del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), estableciéndose un tope de $ 4 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda en cada caso.

Afirma que los derechos de exportación fijados por el Decreto Nº 793/18 violentan el principio de reserva legal y de prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, al no poseer un respaldo legal suficiente. Afirma que la citada norma ha sido dictada por el Poder Ejecutivo por un plazo determinado y con arreglo a las pautas de ejercicio reconocidas en el apartado 2 del art. 755 del CA. y sostiene que su exigencia no ha sido legítima, sino hasta la vigencia de la Ley 27.467, razón por la cual, sostiene que el Decreto en cuestión debe ser declarado como nulo de nulidad absoluta e insanable. En cuanto a la facultad del Tribunal Fiscal de la Nación para dictar la inconstitucionalidad de la norma, solicita se aplique la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Camaronera Patagónica" sentencia del 15 de abril de 2014.- Cita

jurisprudencia, hace reserva de plantear el Caso Federal, solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, se revoque la resolución apelada y ordene la devolución de las sumas pagadas con más los intereses conforme a lo establecido en el art. 811, del CA., con costas al fisco.

II.- Que la representación fiscal, mediante IF-2022-95229682-APN-DTD#JGM, contesta el traslado conferido, niega todos y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento y desconoce toda prueba documental aportada que no coincida con la documentación obrante en las actuaciones administrativas. Reseña los hechos, efectúa un análisis del fallo de la CSJN dictado el 15 de abril de 2014 en la causa "Camaronera Patagónica S.A." y afirma que las atribuciones delegadas al Poder Ejecutivo en el marco de los artículos 76 y 99 inciso 3 de la Constitución Nacional surgen de la Ley N° 26.122 que aprobó el procedimiento para regular los decretos de necesidad y urgencia por delegación legislativa. A su vez expresa que, con la sanción de la Ley N° 25.645 los derechos de exportación contenidos en el Código Aduanero alcanzaron el estándar de validez constitucional elaborado por la Corte Suprema, reuniendo las condiciones extrínsecas por las que el artículo 755 del C.A. habilita una intervención rápida por parte del Poder Ejecutivo de la Nación, razón por la cual, concluye que el citado órgano de gobierno estaba facultado a modificar la alícuota del derecho de exportación mediante el Decreto N°793/18. Por otra parte, manifiesta que la actora carece de interés legítimo para reclamar ante la justicia la devolución de la suma ingresada. Considera al respecto, que se ha trasladado su carga a terceros y en consecuencia, no ha causado un menoscabo patrimonial a la aquí apelante. Por último plantea, en subsidio, la aplicación del fallo "Cencosud". Cita Jurisprudencia y ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del Caso Federal y pide que oportunamente se rechace la apelación intentada, confirmándose la resolución apelada, con costas.-

III.- Que el 08/12/22 se abre la causa a prueba y el 07/09/2023 se declara cerrado el periodo probatorio y se elevan los autos a la Sala "E". Con fecha 15/09/2023 se ponen los autos para alegar, obrando posteriormente los alegatos de la actora y el fisco respectivamente. Finalmente se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas **SIGEA 19144-14966-2019** se inician a fs.1 con el recurso interpuesto por la firma "**BAYER SOCIEDAD ANONIMA**" con fecha 5 de noviembre de 2019, mediante el cual se solicita la devolución de la suma de u$u 37.600,28 en concepto de derechos de exportación con relación a las **destinaciones: 18073EGO03000021H oficializada el 10/10/2018** cuya copia se acompaña a fs.10; **18073EG03000022X oficializada el 10/10/2018** cuya copia se acompaña a fs.14; **18073EG01001015J oficializada el 17/10/2018** cuya copia se acompaña a fs.18; **18073EG01001024J oficializada el 22/10/2018** cuya copia se acompaña a fs.21; **18073EG01001026L oficializada el 23/10/2018** cuya copia se acompaña a fs.24; **18073EG01001027M oficializada el 23/10/2018** cuya copia acompaña a fs.27; **18073EG01001049Z oficializada el 26/10/2018** cuya copia se acompaña a fs.31; **18073EG01001050X oficializada el 26/10/2018** cuya copia se acompaña a fs.34; **18073EG01001051J oficializada el 26/10/2018** cuya copia se acompaña a fs.37; **18073EG01001054M oficializada el 29/10/2018** cuya copia se acompaña a fs.40;- A fs. 116/117 se agrega el Dictamen Jurídico por el cual se interpreta que corresponde rechazar el procedimiento de repetición intentado por la firma "**BAYER SOCIEDAD ANONIMA**" y a fs.118/119 se dicta la **RESOL-2022-176-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM** que se apela en autos.-

V.- Que corresponde analizar el planteo efectuado por el fisco nacional con relación a la falta de legitimación activa de la firma "**BAYER S.A.**" para reclamar la devolución de los derechos de exportación involucrados en la causa.

Que la representación fiscal al contestar el traslado conferido en autos, plantea que la recurrente carece de interés legítimo para solicitar la devolución del pago del tributo. Afirma que el monto de los derechos de exportación en

trato fueron trasladados al precio de la mercadería exportada, no causando a su entender, un menoscabo patrimonial. Cita al respecto, el voto del Dr. Raul Zaffaroni en la causa “Nobleza Piccardo” de la CSJN.

Que de lo expuesto se desprende que un cuestionamiento a la legitimación del actor o falta de legitimación activa o tradicionalmente denominada "falta de acción" (sine actione agit), alude 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 “**BAYER S.A.**” en su carácter de exportadora habilitada, documentó los PE: 18073EG03000021H; 18073EG03000022X; 18073EG01001015J; 18073EG01001024J; 18073EG01001026L; 18073EG01001027M; 18073EG01001049Z; 18073EG01001050X; 18073EG01001051J; 18073EG01001054M. abonando los derechos de exportación vinculados a los mismos.

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 CA), 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 actuaciones administrativas se puede constatar que los argumentos del fisco nacional para fundar su planteo, no se encuentran debidamente acreditados, toda vez que 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 cabe aclarar que en el caso “Nobleza Piccardo”, invocado por el fisco, la CSJN consideró improcedente la acción de repetición tendiente a obtener la restitución de las sumas abonadas en concepto de contribución al "Fondo Transitorio para Financiar Desequilibrios Fiscales Provinciales". Allí el máximo Tribunal sostuvo que no se acreditó el presupuesto básico de la acción, puesto que la actora pretendía repetir un tributo que por su naturaleza trasladó a los consumidores y aclaró que la acción de repetición de impuestos tiene su fundamento y origen en el principio de que nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro. Asimismo se sostuvo que si bien es cierto que la traslación del impuesto impide al titular del pago formal reclamar su devolución en justicia, ello no obsta a que la acción de repetición sea ejercida por el contribuyente de hecho, que es la persona realmente incidida aun cuando ello sea difícil determinar por haberse trasladado el gravamen a los consumidores, ya que el

remedio no puede ser nunca el enriquecimiento sin causa del contribuyente de derecho.

Que en atención a lo expuesto no resulta aplicable al caso el criterio allí sostenido, toda vez que en autos se cuestionan tributos aduaneros que difieren de los involucrados en la mencionada causa.

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

VI. En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el sub examine, son sustancialmente análogas a las consideradas en el acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictada por este Tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A 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 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".

VII.- Que siendo ello así y en virtud de lo dispuesto en el art 151 de la Ley 11.683, resultando en el caso aplicable la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, corresponde confirmar la resolución apelada.

En este sentido, y dejando a salvo mi opinión disidente con lo resuelto en el plenario de referencia respecto de las facultades de este Tribunal para realizar el control de validez de las normas, en razón de lo dispuesto en el art. 75 inc. 22 y la Convención Americana de Derechos Humanos, las facultades del Poder Ejecutivo para fijar alícuotas de los derechos de exportación y la validez de la norma aquí cuestionada -a cuyo voto me remito-, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos abonados por la firma **"BAYER S.A."** en relación a las destinaciones mencionadas, 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 las NCM fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda. En efecto, hasta tanto se mantenga vigente el plenario de referencia, habré de aplicar -con la salvedad expuesta- el criterio sentado por la mayoría de mis colegas, pues como operador jurisdiccional debo respetar el alcance de un acuerdo plenario aunque no comparta -estricto sensu- lo allí resuelto.

VIII.- Que las costas deben imponerse por su orden, teniendo en cuenta la naturaleza de la cuestión y como se resuelve.

Por lo expuesto, VOTO POR:

1.- Rechazar el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas.

2.- Confirmar la **RESOL -2022-176-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM** de la Aduana de Ezeiza, recaída, en las actuaciones **SIGEA Nº 19144-14966-2019,** con costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiere a lo resuelto por el Dr. Christian González Palazzo, en cuanto rechaza el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas, y confirma la RESOL -2022-176-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM de fecha 21 de abril de 2022, dictada por la Dirección Aduana de Ezeiza, en las actuaciones SIGEA Nro: SIGEA Nº 19144-14966-2019, por la que se dispuso rechazar el pedido de devolución efectuado por la recurrente respecto de los derechos de exportación abonados en los términos del Decreto Nro. 793/2018, en los Permisos de Embarque Nros. 18073EG03000021H; 18073EG03000022X; 18073EG01001015J; 18073EG01001024J; 18073EG01001026L; 18073EG01001027M; 18073EG01001049Z; 18073EG01001050X; 18073EG01001051J; 18073EG01001054M, con fundamento en el Fallo Plenario de éste Tribunal (26/04/2022) que fijó la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) aplicable al caso de autos: "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", (IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN, causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"), a cuyos fundamentos me remito.

Que difiero de la imposición de costas del artículo 2do. de su voto (punto VIII de sus fundamentos), por cuanto considero que las mismas deben imponerse a la parte actora vencida, conforme el principio general de la derrota establecido en el art. 1163 del Código Aduanero, máxime considerando que el recurso de apelación fue interpuesto con posterioridad (24/05/2022) al dictado del Fallo Plenario (26/04/2022) referido precedentemente y fundamento de lo que se resuelve.

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos: Considero que debe rechazarse este planteo atento la Aduana no prueba su posición del modo fehaciente que la procedencia sustancial de la excepción exige.

II.- ***Fondo de la cuestión:*** Adhiero al voto del Vocal preopinante en cuanto aplica la doctrina legal del punto 3 del Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado el 26.04.22 en la causa EX-2020-24600163--APN-SGASAD#TFN, "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" (ver if-2022-40809437-apn-vocxixtfn_plenario_del_26-04-2022.pdf) y confirma la resolución aduanera.

Ello sin perjuicio de dejar a salvo mi opinión expresada en mi voto del precedente de esta Sala E del 29.10.21, "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA S.A." (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) en el que se tratan los argumentos expuestos por las partes y que, en mérito a la brevedad, se considera integrando este pronunciamiento (ver en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-29-10-2021.pdf). En consecuencia, considero que hubiera correspondido declarar que el decreto 793/18 es, entre el 04.09.18 y el 04.12.18, nulo de nulidad absoluta e insanable (art. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución) y hacer lugar a la repetición de la suma de Pesos Un Millón Trescientos Ochenta y Un Mil Seiscientos Setenta y Uno con 30/100 ($1.381.671,30) con más sus intereses respecto de los PE 18073EG03000021H, 18073EG03000022X, 18073EG01001015J, 18073EG01001024J, 18073EG01001026L, 18073EG01001027M, 18073EG01001049Z, 18073EG01001050X, 18073EG01001051J, 18073EG01001054M.

III.- ***Costas:*** En cuanto a las costas considero deben imponerse por su orden.

Ello atento a que la actora -pese al plenario de este tribunal- contó, desde siempre, con sobrados fundamentos (que se remontan a la reforma constitucional del año 1994, nuevos arts. 76 y 99 inc. 3, sumado a la jurisprudencia de Fallos: 337:388 "Camaronera Patagónica") para realizar su reclamo de devolución.

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 (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).

IV.- Por lo expuesto, voto por:

1.- Rechazar el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas

2.- Confirmar la Resolución RESOL-2022-176-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM del 21.04.22, dictada por la Dirección Aduana de Ezeiza, en las actuaciones SIGEA 19144-14966-2019 en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma "BAYER S.A.".

3.- Imponer las costas por su orden.

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

1.- Rechazar el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas.

2.- Confirmar la **RESOL -2022-176-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM** de la Aduana de Ezeiza, recaída, en las actuaciones **SIGEA Nº 19144-14966-2019**, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Suscriben la presente los Dres. Christian M. González Palazzo (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 14ª Nominación), Héctor H. Juárez y Juan Manuel Soria (cfme Art. 1162 del C.A.).

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.06 13:55:41 -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: 2023.11.06 14:43:02 -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: 2023.11.07 12:02:08 -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: 2023.11.07 12:02:10 -03:00