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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-21835414-APN-VOCXVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Febrero de 2023

Referencia: Sentencia (2022-15089847)

AUTOS Y VISTOS:

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para dictar sentencia en los autos caratulados "**XEITOSIÑO S.A. c/ DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS s/ recurso de apelación**", **EX-2022-15089847- -APN-SGASAD#TFN,**

El Dr. Pablo Garbarino dijo:

I.- Que, mediante RE-2022-15087227-APNSGASAD#TFN, se presenta la actora, por apoderado, y apela las Resoluciones Nº 150/2021, 152/2021 y 155/2021, dictadas por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata, por las que se denegó la solicitud de devolución de los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 793/2018, por la suma de $ 1.751.399,05. Manifiesta que, en el curso de sus operaciones corrientes, mediante los permisos de embarque en trato, documentó la exportación de la mercadería allí declarada y, en oportunidad de proceder a cada embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos por el Decreto N° 793/18. Expresa que, teniendo en cuenta que los derechos de exportación fijados por el Decreto Nº 793/18 no contenían un respaldo legal suficiente, inició el procedimiento de repetición previsto en los artículos 1068, ss. y cc., CA, citando los principios constitucionales que así lo demostraban y, fundamentalmente, la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 15/4/14, en el caso "Camaronera Patagónica S.A. c/EN-M de Economía s/amparo". Indica que existe consenso en la doctrina al señalar que el Código Aduanero contiene una regulación muy precisa sobre la identidad de los responsables de los derechos de aduana, y remite a lo dispuesto en el art. 777, refiriendo asimismo que no surge del mencionado plexo normativo el supuesto de traslación del tributo al importador extranjero, en el marco de una exportación, al que hace referencia el Señor Administrador en el fallo recurrido. Arguye que, en el caso, el único deudor de los derechos aduaneros que debían pagarse (y se pagaron) en el marco de la exportación era, precisamente, la firma "Xeitosiño SA", en su carácter de exportador, por lo que siendo el sujeto que pagó los tributos, se encuentra legitimado para solicitar la devolución de los mismos, conforme lo dispuesto en el art. 809, ss. y cc., del CA. Manifiesta que el hecho de que, en la operación en trato, los derechos de exportación se encuentren incluidos en el precio acordado con el comprador del exterior, no tiene injerencia alguna sobre quien

resulta ser el sujeto gravado por los derechos aduaneros, como tampoco tiene injerencia alguna sobre quien resultará legitimado para reclamar, eventualmente, la repetición de los derechos de exportación pagados en el marco de la operación de que se trate y refiere que dicha inclusión de los derechos de exportación en el precio no implica, en modo alguno, que el comprador del exterior haya soportado económicamente el costo del tributo, tal como se afirma en la resoluciones aquí cuestionadas. Sostiene que en el caso no existe traslación alguna del tributo al importador extranjero, tal como plantea la contraria, por la sencilla razón de que ni la legislación aduanera, ni la doctrina especializada contemplan dicho supuesto, sino que por el contrario, tanto la ley como la doctrina establecen claramente quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, vale decir, quién es el deudor de los derechos aduaneros. Sostiene que en definitiva, los derechos de exportación abonados en los permisos involucrados en la causa por imposición del Decreto 793/18 sin ratificación legislativa resultan inconstitucionales, de conformidad con la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos fallos, en especial en el caso “Camaronera Patagónica”. Finalmente señala que si bien es cierto que el art. 1164, del Código Aduanero le impide, en principio, a los integrantes de este Tribunal pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, se lo permite, en tanto la Corte hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, siendo que en el caso se solicita que se aplique la doctrina sentada por la Corte en el caso “Camaronera Patagónica S.A.”, en tanto allí se declaró la inconstitucionalidad de una resolución ministerial que estableció derechos de exportación a partir de una delegación inválida y que fue ratificada luego de que haya entrado en vigencia. Solicita que se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto Nº 793/18, en tanto es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Ofrece prueba. Formula reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que, por IF-2022-35682632-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco nacional, contesta el traslado conferido en la causa y, cumpliendo con un imperativo procesal, niega todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la contraria que no sean objeto de un expreso reconocimiento de su parte o surjan de las actuaciones administrativas que acompaña. Hace referencia a los hechos que originaron la cuestión. Opone como de previo y especial pronunciamiento la excepción de falta de legitimación activa de la recurrente para la solicitar la devolución de los derechos de exportación en trato. Aclara que el precio pactado y pagado por el comprador extranjero puede o no incluir los derechos de exportación que gravan la salida de los bienes de territorio aduanero y que, en el caso que no los incluya, quien absorbe el costo tributario es el exportador, pero si los derechos están incluidos en el precio quien aporta el dinero para solventar la carga tributaria, es el importador o comprador extranjero, siendo quien deberá remitir por los canales financieros pertinentes las divisas necesarias para concretar el pago que materialmente concreta en territorio nacional el exportador local. Arguye que en este caso, en la totalidad de los permisos de embarque involucrados, no existe identidad entre el sujeto que realiza el hecho gravado y formalmente cancela la obligación tributaria (exportador), con la persona física o jurídica que soportó económicamente el costo del tributo. Manifiesta que queda claro que en la especie se produjo la traslación del tributo al importador extranjero, quien, en definitiva, fue quien soportó económicamente los derechos de exportación, motivo por el cual 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. Plantea que de lo expuesto se desprende la carencia de derecho o falta de legitimación activa o tradicionalmente denominada "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. Realiza un extenso raconto de los orígenes de los derechos de exportación objeto del presente litigio, y manifiesta que la interpretación que efectúa el recurrente respecto del fallo “Camaronera Patagónica” es desacertada. Argumenta que allí la Corte considera una delegación legislativa, que excedía las atribuciones del Poder Ejecutivo en el marco del art. 76 y 99

inc. 3 de la CN, habiéndose considerado a la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía allí controvertida como “legislación delegada dictada con sustento en la legislación delegante preexistente a la reforma de la Constitución Nacional de 1994” en la medida en que no se habrían fijado las pautas reglamentarias esenciales del tributo. Sostiene que en el aludido caso se consideró inadmisible la normativa no ratificada por el Congreso, pero se la reconoce a posteriori ya que existe una voluntad por parte del legislador lo suficientemente clara como para darle la entidad legal suficiente para poseer validez en los términos del art. 76 C.N. Finalmente plantea que este Tribunal es incompetente para declarar la inconstitucionalidad que la recurrente sostiene, en virtud de lo normado por el art. 1164 C.A. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba. Formula reserva del caso federal, y solicita que se rechace la apelación intentada, con costas.

III.- Que, mediante PV-2022-37105721-APN-VOCXVI#TFN, se corre traslado a la actora de la excepción de falta de legitimación activa planteada por la representación fiscal. Posteriormente, se agrega la contestación del traslado conferido, en la que la recurrente remite a lo expuesto en su recurso de apelación y señala que surge con claridad del propio Código Aduanero, y de la unánime doctrina en la materia, la identidad de los responsables de los derechos de aduana. Indica que el Código distingue entre responsables (o deudores) por deuda propia y los responsables (o deudores) por deuda ajena y en alusión a los primeros, al referirse a los deudores y demás responsables de la obligación tributaria aduanera, el CA incluye a los importadores y exportadores. Cita doctrina y destaca que el CA no contempla el supuesto de traslación del tributo al importador extranjero, en el marco de una exportación, tal como sostiene en el caso la Aduana y que lógicamente, tampoco se menciona a dicho supuesto en los casos de responsabilidad por deuda propia.

IV.- Habiéndose elevado los autos a la Sala F, quedan los mismos en estado de dictar sentencia.

V.- Que las actuaciones SIGEA 19144-9214-2019, se inician con el recurso de repetición de los derechos de exportación abonados en relación al PE 18 037 EC01 7059 T. A fs. 43/49, se dicta la resolución 150/21. Las actuaciones SIGEA 19144- 9220- 2019, se inician con el recurso de repetición de derechos de exportación abonados en relación al PE 18 037 EC01 7168 U. A fs. 43/49, se dicta la resolución 152/21. Las actuaciones SIGEA 19144- 9227- 2019, se inician con el recurso de repetición de derechos de exportación abonados en relación al PE 18 037 EC01 7168 U. A fs. 43/49, se dicta la resolución 155/21.

VI.- Que corresponde analizar el planteo de falta de legitimación activa de la firma “Xeitosiño SA” para reclamar la devolución de los derechos de exportación involucrados en la causa, efectuado por el fisco nacional.

En tal sentido, cabe puntualizar que el referido planteo, que fuera formulado por la DGA como fundamento esencial de su pretensión, encuentra adecuada respuesta en la sentencia dictada con fecha 7 de febrero de 2022 por esta Sala “F” en el precedente caratulado “Bunge Argentina S.A” (Expte. Nro. 36.695-A), voto del Dr. Garbarino, que tramitara por ante la Vocalía de la 18° Nominación, a cuyas consideraciones, *mutatis mutandi*, corresponde remitirse en todo su esplendor, a los fines de resolver el agravio de referencia.

VII.- Que, sentado ello, corresponde analizar y resolver si las resoluciones apeladas en autos, en cuanto dispusieron no hacer lugar a la devolución de las sumas pretendidas por la firma, resultan ajustadas a derecho.

A tal fin, merece señalarse, como consideración preliminar, que el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que “...Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que <u>todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria</u>, mediante su reunión en plenario...” (el subrayado me pertenece).

VIII.- Que, bajo tales premisas, cabe poner de resalto que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del 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", la competencia aduanera de este Tribunal Fiscal por mayoría -el suscripto no participó del referido Acuerdo por encontrarse en uso de licencia- acordó 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".

IX.- Que, por ende, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el suscripto in re "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA*" (EX-2020-24711043), del 22 de diciembre de 2021 y "Bunge Argentina S.A" (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la litis resulta plenamente aplicable, mutatis mutandi, la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar las resoluciónes apeladas, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, 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.

X.- Que, por lo demás, y toda vez que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del recurso, resulta procedente imponer las costas por su orden (cfr. art. 1163 del C.A.).

Por ello, **VOTO** por:

Confirmar las Resoluciones Nº 150/2021 (AD MARD), 152/2021 (AD MARD) y 155/2021 (AD MARD) en cuanto dispusieron rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma "Xeitosiño SA". Costas por su orden.

El Dr. Christian González Palazzo dijo:

Adhiero a la propuesta del Dr. Garbarino, 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, tal como lo sentara oportunamente en mi voto. 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.

En virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar las Resoluciones Nº 150/2021 (AD MARD), 152/2021 (AD MARD) y 155/2021 (AD MARD) en cuanto dispusieron rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma

“Xeitosiño SA”. Costas por su orden.

Regístrese. Notifíquese. Por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, devuélvanse las actuaciones administrativas a la Dirección General de Aduanas y, oportunamente, archívese.

Suscriben la presente los Dres. Pablo A. Garbarino y Christian González Palazzo por encontrarse vacante la Vocalía de la 18° Nominación (art. 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.28 14:02:04 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.28 14:21:28 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.02.28 14:21:28 -03:00