República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-43992363-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 29 de Abril de 2024

Referencia: SENTENCIA. SYNGENTA. EX-2023-136504645

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F", Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la 18ª. Nominación), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"SYNGENTA AGRO SOCIEDAD ANONIMA c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2023-136504645- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2023-136503928-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución RESOL-2023-103-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17491-7-2021, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de u$s 29.064,96 vinculado al P.E. 18069EC01003086U -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 793/2018-. Solicita se le devuelva el importe de $ 1.036.747,12, con más intereses. Invoca los principios de reserva de ley, indelegabilidad legislativa, irretroactividad, no confiscatoriedad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y razonabilidad. Aduce que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que el Decreto 793/18 es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Plantea su inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia y doctrina a su favor. Sostiene que el Decreto referido 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 13/12/18, cuando entró en vigencia la ley 27.467. Así, siendo que el PE aquí involucrado se oficializó previo a dicha fecha y visto que, conforme el art. 726 del Código Aduanero ("C.A."), 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 fijado por el decreto 793/18 es improcedente. Solicita 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. En consecuencia, peticiona se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto 793/18, en tanto es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. En cuanto al plenario del 26/4/22 de este Tribunal, aduce que no pretende la actora que se declare la inconstitucionalidad de una Ley, sino la invalidez de un Decreto emanado del Poder Ejecutivo. Consecuentemente, entiende que lo dispuesto en el artículo 1º del citado plenario, no es de aplicación al caso de autos. Asimismo, alega que lo dispuesto en el art. 2 del plenario se opone palmariamente con lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación

en el caso *"Camaronera Patagónica"*. Sostiene que los derechos de exportación son impuestos, es decir, tienen naturaleza tributaria y, en materia tributaria, rige el insoslayable principio de legalidad establecido expresamente en nuestra Constitución Nacional -principio que no cede en circunstancias de emergencia pública ni en circunstancias en que se actúa con el mecanismo de delegación legislativa-. Entiende que el art. 755 del Código Aduanero, no resulta una norma delegante válida y el decreto, entonces, carece de respaldo legislativo suficiente para ser aceptado como norma válida. Ofrece prueba. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se revoque la Resolución apelada, y se ordene la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con más los intereses del art. 811, del C.A., con costas.

II.- Que mediante IF-2024-26049782-APN-DTD#JGM, se presenta la representación fiscal y contesta el traslado del recurso que le fuera conferido. Efectúa una negativa genérica de las afirmaciones de la actora que no sean objeto de su reconocimiento expreso. Realiza una reseña de los antecedentes normativos. Aduce que la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo *"Camaronera"* es desacertada. Alega que la Corte sostiene la validez del artículo 755 del C.A., de la misma manera que dicta un fallo en el que fija las pautas de la delegación legislativa reglamentaria (artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional) para el caso de los derechos de exportación. Sostiene que el presente caso es distinto al del precedente referido, atento a que no se trata de una norma carente de respaldo legal porque el Decreto 793/18, a diferencia de la Resolución 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122, que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso de la Nación. En definitiva, explica que si bien el Decreto 793 invoca en sus considerandos el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 99, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional, lo cierto es que, con independencia de la naturaleza de la atribución ejercida, dicha norma fue sometida al control del Congreso que finalmente la refrendó en dos oportunidades. Agrega que toda vez que el Decreto 793 no fue derogado por el Congreso, actualmente se mantiene vigente y válido por expresa decisión del único órgano constitucional con competencia para crear tributos. Concluye que resulta equivocada la interpretación llevada adelante por la actora al sostener su invalidez desde el período de su publicación en el Boletín Oficial -04/09/2018- hasta la entrada en vigencia de la Ley 27.467. En virtud de ello, entiende que tanto la liquidación como el pago de los derechos de exportación vinculados al P.E. son absolutamente legales. Asimismo, explica que la modificación de una alícuota ya existente no puede confundirse con la creación de un tributo nuevo sobre mercaderías que no estaban gravadas. Por otro lado, alega que mediante el Decreto 793 el Poder Ejecutivo no ejerció la facultad del inciso a), apartado 1, del artículo 755, si no la del inciso c. Hace referencia a las circunstancias extraordinarias que motivaron el dictado del Decreto. Por otro lado, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad efectuado por la actora, alega que su declaración es un acto de suma gravedad institucional y la última *ratio* del orden jurídico. Cita el art. 1164 del C.A. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada atento que la mercadería ya se encontraba gravada con anterioridad al Decreto 793. En forma subsidiaria, peticiona su rechazo porque la actora no acreditó haber cargado con el costo de los derechos de exportación cuya devolución reclama. Explica que la actora trasladó los derechos de exportación, a través del precio de venta de la mercadería, al comprador del exterior. Solicita la aplicación del Fallo *"Cencosud"* y los artículos 811 y 812 del C.A. Acompaña las actuaciones administrativas. Efectúa reserva de caso federal. Finalmente, solicita se confirme la Resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante PV-2024-26728016-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por presentada a la D.G.A. y por contestado el traslado que le fuera conferido. Asimismo, se tienen por acompañadas las actuaciones administrativas. Mediante PV-2024-31890212-APN-VOCXVIII#TFN se declara la causa de puro derecho. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas 17491-7-2021 se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación al P.E. 18069EC01003086U -esto es: u$s 29.064,96 con más intereses-. A fs. 29/30 se tiene por presentada a la actora y por iniciado el procedimiento de repetición. Luego, se agrega el sobre contenedor del P.E. referido. A fs. 44/54 luce el Dictamen 71/2023. A fs. 55/56 la solicitud de pronto despacho. A fs. 57 luce la Resolución RESOL-2023-103-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI, apelada en autos.

V.- Que, corresponde resolver si se ajusta a derecho la Resolución RESOL-2023-103-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI,

mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la devolución pretendida por la actora, en concepto de derechos de exportación abonados con relación a los PE 18069EC01003086U.

Que mediante el referido PE, oficializado el 8-11-18, la actora documentó la exportación de la mercadería allí declarada abonando los derechos establecidos por el Decreto 793/18 que fijó para todo el universo arancelario una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería).

Que la actora cuestiona la validez constitucional del Decreto 793/18 por los fundamentos que expone y remitiendo al precedente de la Corte *in re "Camaronera Patagónica"* (Fallos: 337:388) del 15/04/2014.

Que le asiste razón a la firma en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de la Sala E del 29/10/21, en autos *"PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA" (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN)* la cual, 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 correspondería: declarar la nulidad absoluta e insanable del Decreto 793/18 entre el 04/09/18 y 04/12/18 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 con sus intereses hasta la fecha de efectivo pago (art. 811 del CA) e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, 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, caratulada "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/ recurso de apelación"*, por mayoría, acordó 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"*.

Que, conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar la Resolución aduanera apelada en autos, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma actora.

VII.- Que, en cuanto a las costas deben imponerse por su orden, atento a que el contribuyente contó siempre con sobrados argumentos para solicitar la devolución; fundamentos que, incluso, son los que sustentan la posición unánime de la Alzada respecto de la cuestión de fondo: la nulidad constitucional del decreto 793/18 entre el 04/09/18 y el 04/12/18.

Por ello, **voto por:**

Confirmar la Resolución RESOL-2023-103-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17491-7-2021, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:

I.- Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse *"brevitatis causae"* a la descripción realizada por el Vocal preopinante.

II.- Que, sentado ello, cabe destacar 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).

III.- Que, bajo tales premisas, corresponde destacar 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"*.

IV.- 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 la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente. **ASI LO VOTO**.

V.- Que, por lo demás, y habida cuenta el especial modo en que se decide, por estricta aplicación de una doctrina plenaria de este Tribunal, resulta procedente imponer las costas por su orden (cfme. doct. Sala "E" *in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA"* del 16-11-00, y CNACAF Sala IV *"Nestlé Argentina SA"* 7-10-04 (TFN 15197-A). **ASI TAMBIÉN LO VOTO**.

El Dr. González Palazzo dijo:

Adhiero al voto del Dr. Soria, 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 la Resolución RESOL-2023-103-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 17491-7-2021, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y una vez firme la sentencia remítase a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Juan Manuel Soria (Vocal Subrogante de la Vocalía de la XVIII Nom.), Pablo A. Garbarino y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.26 12:53:53 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.29 15:14:10 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.29 21:21:50 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal Subrogante
Vocalía XVIII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.29 21:21:51 -03:00