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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-55128377-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia BAYER SA EX-2023-98679404- -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 Miguel N. Licht (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-2023-98679404- -APN-SGASAD#TFN** ("**BAYER SA**").

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 24.08.23, mediante RE-2023-98678058-APN-SGASAD#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2023-205-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM dictada por el Administrador de la Aduana de Ezeiza en el expediente SIGEA 19144-14970-2019. La referida resolución se apela 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) 18073EG01001140X, 18073EG01001141J, 18073EG01001145N, 18073EG01001163N, 18073EG01001164Y y 18073EG01001172N. Las sumas reclamadas por cada PE suman un total de Pesos Dos Millones Ciento Dieciséis Mil Ochocientos Cincuenta con 92/100 centavos ($2.116.850,92.-). 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 conferido en fecha 07.12.23 mediante el IF-2023-146265130-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, ni tampoco el sentido que le dio la Corte. 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 del 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. Indica que, en 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 y las destinaciones involucradas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con costas.

Previa intimación, con fecha 13.03.24 (PV-2024-26671701-APN-VOCXIII#TFN) cumple en acompañar el SIGEA 19144-14970-2019.

III.- El 13.05.24 se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-14970-2019 se iniciaron el día 05.11.19, con la solicitud de restitución por una suma total de dólares estadounidenses cincuenta y cinco mil treinta tres con cuarenta y cinco centavos de dólar (u$s55.033,45) en concepto de derechos de exportación, relativa a los PE 18073EG01001140X, 18073EG01001141J, 18073EG01001145N, 18073EG01001163N, 18073EG01001164Y y 18073EG01001172N. A fs. 32 luce agregada la providencia de fecha 30.08.23 por la cual se tiene por iniciado el procedimiento de repetición. Se agregan prints de pantalla del Sistema Informativo Malvina y de la afectación de depósitos sistema en Scta. María. A fs. 71/72 se dicta el informe técnico Nota 184/2022 (DV TECE) de fecha 21.04.22 y a fs. 75/76 con fecha 06.05.22 se emite el dictamen jurídico (IF-2022-00715219-AFIP-DVDRTA#SDGASJ). A fs. 87/89 se dicta la RESOL-2023-205-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM rechazando la repetición, notificada con fecha 03.08.23 (fs. 92).

V.- Corresponde resolver en la causa si la resolución RESOL-2023-205-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM dictada por la Aduana de Ezeiza en cuanto denegó la devolución de la suma pretendida por BAYER SA, en concepto de derechos de exportación (abonados con relación a los PE 18073EG01001140X, 18073EG01001141J, 18073EG01001145N, 18073EG01001163N, 18073EG01001164Y y 18073EG01001172N, oficializados entre el 27.11.18 y el 07.12.18), se ajusta a derecho. Mediante los referidos PE la actora documentó las exportaciones de las mercaderías allí declaradas, 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 15.04.14.

Previo a examinar la cuestión, atento las fechas de oficialización de los PE involucrados, corresponde dividirlos en dos grupos. El primer grupo serán los PE 18073EG01001140X, 18073EG01001141J y 18073EG01001145N, 18073EG01001163N oficializados con anterioridad al 04.12.18, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 y el segundo grupo serán los PE 18073EG01001164Y y 18073EG01001172N oficializados después del 05.12.18, o sea con posterioridad a la entrada de vigencia de la ley 27.467.

Ello así, con relación al primer grupo de PE considero que le 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 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, correspondería 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 con relación a las devoluciones solicitas respecto a los PE 18073EG01001140X, 18073EG01001141J, 18073EG01001145N y 18073EG01001163N y hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma reclamada de PESOS UN MILLÓN QUINIENTOS VEINTIDÓS MIL CIENTO VEINTIOCHO CON 48/100 CENTAVOS ($1.522.128,48.-) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, efectivamente 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". 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 apelada -en relación al primer grupo de PE-, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma BAYER SA.

VII.- Respecto de los PE oficializados con posterioridad a la vigencia de la ley 27.467, segundo grupo en cuestión, PE 18073EG01001164Y y 18073EG01001172N oficializados el 05.12.18 y 07.12.18, respectivamente, corresponde confirmar el rechazo de la solicitud de devolución de los Derechos de Exportación en el pagados, toda vez que fue oficializado encontrándose vigente la ley 27.467.

Ello así por cuanto, conforme se ha expresado precedentemente, en el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APNVOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación", se fijó como doctrina legal (art. 151 de la ley 11.683) lo siguiente: "ARTICULO 1°.- (…) ARTICULO 2°.- (…) 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 entra en vigencia el aludido Decreto, y hasta día 04/12/2018 fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467**" (negrita me pertenece), quedando aclarado en dicho texto, la fecha de entrada en vigencia de la norma.

Vale destacar en esta cuestión que el art. 82 de la ley 27.467 dispone expresamente (más allá de su incorrección técnica a la jurisprudencia "Camaronera" de la Corte) que el decreto 793/18 "mantendrá" su validez y vigencia; ello implica una clara voluntad del legislador de ratificación, con vigencia inmediata, del referido decreto, prescindiendo de las normas generales de vigencia diferida del Código Civil -aplicables a ley 27.467 por no tener normas de entrada en vigencia-.

VIII.- En cuanto a las costas considero, con relación al primer grupo de PE, que 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.

Sin embargo, en cuanto a las costas del segundo grupo de PE deben imponerse a la actora, conforme los fundamentos expuestos en el punto VII y a lo dispuesto en el art. 1163 del Código Aduanero.

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

Confirmar la resolución RESOL-2023-205-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Administrador de Buenos Aires en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-14970-2019, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma BAYER SA, imponiendo las costas por su orden con relación a los PE 18073EG01001140X, 18073EG01001141J, 18073EG01001145N y 18073EG01001163N y con costas a las actora con relación a los PE 18073EG01001164Y y 18073EG01001172N.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juan Manuel Soria, en cuanto confirma la Resolución RESOL-2023-205-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Administrador de Buenos Aires en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-

14970-2019, que dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma BAYER SA, e impone costas a las actora con relación a los PE 18073EG01001164Y y 18073EG01001172N. Ello así 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"*.

Disiento de la imposición de costas por su orden propuesta por el Vocal preopinante con relación a los PE 18073EG01001140X, 18073EG01001141J, 18073EG01001145N y 18073EG01001163N, toda vez que considero que las costas 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 "ut supra"- que resuelve la cuestión planteada en autos. **ASI LO VOTO.**

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria..

En virtud de la votación precedente, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1) Confirmar la resolución RESOL-2023-205-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, dictada por el Administrador de Buenos Aires en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-14970-2019, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma BAYER SA, imponiendo las costas por su orden con relación a los PE 18073EG01001140X, 18073EG01001141J, 18073EG01001145N y 18073EG01001163N y con costas a las actora con relación a los PE 18073EG01001164Y y 18073EG01001172N.

2) Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Licht por encontrarse vacante la Vocalía de la 14a. Nominación (arts. 52 del R.T.F.N. y 1162 del CA)

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.23 17:29:31 -03:00

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.27 13:18:18 -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: 2024.05.27 16:37:39 -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: 2024.05.27 16:37:40 -03:00