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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-55129494-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 27 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia REFINERIA DEL NORTE SA EX-2023-154272039- -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 (subrogante), con la presidencia del Sr. Vocal nombrado en segundo término, a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2023-154272039- -APN-SGASAD#TFN** ("**REFINERIA DEL NORTE SA**"):

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 29.12.23, mediante RE-2023-154270049-APN-SGASAD#TFN, la firma actora interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2023-137-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en el SIGEA 19144-9587-2019. La referida resolución es apela por denegar la repetición de la suma de Pesos Doscientos Cuatro Mil Quinientos Cincuenta y Cuatro ($204.554,26.-) abonada en concepto de derechos de exportación –establecido conforme el Decreto 793/2018- correspondiente al permiso de embarque (PE) 18045EC01001191J. La actora hace referencia a los antecedentes de la causa, señalando que, mediante los PE involucrados documentó las exportaciones declaradas y, al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, pagó los derechos de exportación establecidos mediante el decreto 793/18. Entendiendo que es aplicable al caso, cita el antecedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), Fallo Camaronera Patagónica, del 14.04.14. Plantea que el pago efectuado en cada permiso de embarque resulta sin causa, cuyo importe debe ser restituido por cuanto los derechos de exportación del decreto 793/18 resultan violatorios del principio de reserva legal en materia tributaria, siendo su exigencia ilegítima hasta la vigencia de la Ley 27.467 que le diera rango legal a tales tributos. Señala que los derechos de exportación son tributos que clasifican en la categoría de impuestos, teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas. Por ello, entiende que se debe tener en cuenta una serie de derechos y garantías, explícitos e implícitos, a favor de los obligados tributarios. Considera afectado en este caso el principio de legalidad, que constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal. Hace mención de que el art. 755 del Código Aduanero ("CA") expresamente dispone que el Poder Ejecutivo está facultado para gravar con un derecho de exportación, la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada, desgravar mercadería gravada o modificar el derecho de exportación establecido. Sin embargo, continúa diciendo que a partir de la reforma constitucional de 1994 se ha puesto en tela de juicio la legitimidad de esta delegación contenida en el CA y con la nueva redacción del art. 76 de la ley fundamental, dicha delegación debe ser y ha sido materia de revisión. De esta forma, expresa que el decreto 793/2018 dictado al amparo de las facultades delegadas del art. 755 CA, violenta el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria.

Reseña nuevamente el antecedente de la CSJN a lo fines de resaltar que allí se declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación impuestos por la resolución ME 11/02, por resultar dicha resolución y la norma "delegante" (22.415 y 25.561) violatorias del principio de reserva legal contenido en el art. 4º de la Constitución ("CN") para la materia tributaria. Agrega que la CSJN limitó dicha invalidez al período comprendido entre el dictado de la resolución en cuestión (5/3/02) y la ratificación de la delegación legislativa y las normas delegadas que efectuó la Ley 25.645 en el marco de la Cláusula Transitoria Octava del art. 76 CN. Hace mención del antecedente de la CSJN, Selcro, para reforzar la doctrina del fallo Camaronera Patagónica y cita, además, jurisprudencia que hace a sus fundamentos. Referencia el plenario dictado por éste Tribunal con fecha 26.04.22 y al respecto manifiesta que la negativa a la que se refiere el art. 1 - el Tribunal Fiscal no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley-, no le resulta aplicable, toda vez que no se persigue que se declare la inconstitucionalidad de la ley sino la invalidez de un decreto emanado del Poder Ejecutivo. Continúa analizando el plenario y señala que el art. 2 - el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón delo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero- se opone palmariamente con lo señalado por la CSJN en el caso "Camaronera Patagónica". Por último, hace mención que con relación al art. 3 del citado plenario pareciera que este organismo no reconoce la supremacía de los principios constitucionales emanados de la doctrina del fallo "Camaronera Patagónica" en lo que respecta a la materia de derechos de exportación, pretendiendo excluirlos de la categoría de tributos que deben ser fijados por ley. Finalmente ofrece prueba, hace la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución apelada, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido el 22.04.24 mediante el IF-2024-40828209-APN-DTD#JGM y acompaña las actuaciones administrativas 19144-9587-2019. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. En primer lugar hace mención que la vía procesal elegida por la actora, para que se declare la inconstitucionalidad del Decreto 793/2018, es incorrecta. Tal como se le hizo saber en la resolución aduanera aquí cuestionada, que debió para ello interponer la demanda contenciosa ante la Justicia Federal. Cita numerosa jurisprudencia al respecto. Continúa su responde reseñando 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 14.05.24 se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 19144-9587-2019 se iniciaron el día 03.09.19, con motivo del pedido de solicitud de repetición presentado por la firma REFINERIA DEL NORTE SA con relación al PE 18045EC01001191J (fs. 1/4). A fs. 11 se la íntima a la firma a que agregue a los actuados constancia de CBU y complete la solicitud acompañando la constancia de depósito bancario o pago de los tributos, lo que se cumple a fs. 15. A fs. 18 se agrega el pronto despacho presentado por la firma y a fs. 19 con fecha 02.11.21 se dicta la providencia por la cual se tiene por

iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 23 con fecha 17.01.22 se dicta la Inf. 023/2022 (Sec Ex Ante). Se agregan print de pantalla del Sistema Informativo Malvina, del histórico de liquidaciones, afectación de depósitos sistema en Scta. María y listado de afectación de depósitos. La firma reitera el pedido de pronto despacho (fs. 29) y con fecha 11.12.23 se dicta la RESOL-2023-137-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI rechazando la repetición (fs. 30/32).

V.- En primer lugar, debe tratarse el planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos. Al respecto considero que debe rechazarse con fundamento en que el fisco no probó su pretensión (traslación del tributo a un tercero) del modo fehaciente que exige su procedencia sustancial, sin costas.

VI.- Corresponde resolver en la causa si la resolución RESOL-2023-137-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI dictada por la Aduana de Salta en cuanto denegó la devolución de la suma pretendida por REFINERIA DEL NORTE SA, en concepto de derechos de exportación (abonados con relación a los PE 18045EC01001191J, oficializado el 20.09.18) se ajusta a derecho. Mediante el referido 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 15.04.14.

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 reclamada de Pesos Doscientos Cuatro Mil Quinientos Cincuenta y Cuatro ($204.554,26.-) con sus intereses hasta la fecha de pago (art. 811 del CA); e imponer las costas a la Aduana vencida.

VII.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26.04.22, este tribunal por 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 cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma REFINERIA DEL NORTE 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.

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

1) Rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora, sin costas.

2) Confirmar la resolución RESOL-2023-137-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-9587-2019, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma REFINERIA DEL NORTE 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, sin costas; y confirma la Resolución RESOL-2023-137-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-9587-2019, que dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma REFINERIA DEL NORTE SA. 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 en el punto IX. 2 (punto 2 de la parte resolutiva), 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) Rechazar la excepción de falta de legitimación de la actora, sin costas.

2) Confirmar la resolución RESOL-2023-137-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Salta en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-9587-2019, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma REFINERIA DEL NORTE SA, imponiendo las costas por su orden.

3) 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 17:29:33 -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 13:18:48 -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 16:39:38 -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 16:39:39 -03:00