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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-55732333-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Mayo de 2024

Referencia: Sentencia NESTLE ARGENTINA SA EX-2023-146736252- -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-2023-146736252- -APN-SGASAD#TFN** ("**NESTLE ARGENTINA SA**"):

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 09.12.23, mediante RE-2023-146736242-APN-SGASAD#TFN individualiza la resolución que apela y mediante RE-2023-146736210-APN-SGASAD#TFN, la firma actora interpone recurso de apelación contra la resolución 513/2023 (AD SAFE) dictada por el Administrador de la Aduana de Santa Fe en el SIGEA 17481-181-2021. La referida resolución es apela por denegar la repetición de la suma de Dólares Estadounidenses Quince Mil Quinientos Ochenta y Ocho con ochenta y ocho centavos de dólar (u$s15.588,88.-) abonada en concepto de derechos de exportación –establecido conforme el Decreto 793/2018- correspondiente a los permisos de embarque (PE) 18062EC1007091N, 18062EC1007092Y, 18062EC1007094Z, 18062EC1007096S, 18062EC1007097T, 18062EC1007099V, 18062EC1007108M, 18062EC1007003G y 18062EC1007187T. 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 referenciar que allí se declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación impuestos por 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 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. 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 el 05.05.24 mediante el IF-2024-45937681-APN-DTD#JGM y, previa intimación cursada, acompaña las actuaciones administrativas 17481-181-2021. 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 22.05.24 se elevan los autos a la Sala “E” y se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 17481-181-2021 se iniciaron el día 12.07.21, con motivo del pedido de solicitud de repetición presentado por la firma NESTLE ARGENTINA SA con relación a los PE 18062EC1007091N, 18062EC1007092Y, 18062EC1007094Z, 18062EC1007096S, 18062EC1007097T, 18062EC1007099V, 18062EC1007108M, 18062EC1007003G y 18062EC1007187T. A fs. 4/5 se tiene por iniciado el procedimiento de repetición, se abre a la causa prueba (fs. 62), se agregan prints de pantalla, se presenta el informe pericial (fs. 163/177) y se alega (fs. 170/190. A fs. 194/201 obra el dictamen 104/2023 de fecha 04.08.23 y con fecha 15.09.23 se dicta la 513/2023 (AD SAFE) rechazando la repetición (fs. 203/215).

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 del modo fehaciente que exige su procedencia sustancial, sin costas.

VI.- Corresponde resolver en la causa si la resolución 513/2023 (AD SAFE) dictada por la Aduana de Santa Fe en cuanto denegó la devolución de la suma pretendida por NESTLE ARGENTINA SA, en concepto de derechos de exportación (abonados con relación a los PE 18062EC1007091N, 18062EC1007092Y, 18062EC1007094Z, 18062EC1007096S, 18062EC1007097T, 18062EC1007099V, 18062EC1007108M, 18062EC1007003G y 18062EC1007187T, oficializados entre el 11.10.18 y el 19.10.18) se ajusta a derecho. Mediante los referidos PE la actora documentó la exportación 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.

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 Dólares Estadounidenses Quince Mil Quinientos Ochenta y Ocho con ochenta y ocho centavos de dólar (u$s15.588,88.-), la que podrá cancelarse en pesos en los términos del art. 20 segundo párrafo de la ley 23.905, con más los intereses del art. 811 del CA, que deberán calcularse desde el 12.07.21 –fecha de solicitud de devolución- hasta la fecha de efectivo pago; 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 NESTLE ARGENTINA 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 (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).

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

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

2) Confirmar la resolución 513/2023 (AD SAFE), dictada por el Administrador de la Aduana de Santa Fe en las actuaciones administrativas SIGEA 17481-181-2021, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma NESTLE ARGENTINA 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 513/2023 (AD SAFE), dictada por el Administrador de la Aduana de Santa Fe en las actuaciones administrativas SIGEA 17481-181-2021, que dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma NESTLE ARGENTINA 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 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 513/2023 (AD SAFE), dictada por el Administrador de la Aduana de Santa Fe en las actuaciones administrativas SIGEA 17481-181-2021, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma NESTLE ARGENTINA SA, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y archívese

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)

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.28 15:46:50 -03:00

Miguel Nathan Licht
Presidente
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.28 16:45:07 -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: 2024.05.28 18:05:03 -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: 2024.05.28 18:05:04 -03:00