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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-63925165-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 18 de Junio de 2024

Referencia: Sentencia EX-2023-140869459- -APN-SGASAD#TFN (“RAFAELA ALIMENTOS SA”)

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-2023-140869459- -APN-SGASAD#TFN** (“**RAFAELA ALIMENTOS SA**”):

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 27.11.23, mediante RE-2023-140867551-APN-SGASAD#TFN, la firma actora interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2023-131-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI dictada por el Administrador de la Aduana de Villa Constitución en el SIGEA 17491-22-2020. La referida resolución es apelada por denegar la repetición de la suma de Pesos Un Millón Doscientos Sesenta y Seis Mil Seiscientos Sesenta y Uno con 30/100 centavos ($1.266.661,30.-) abonada en concepto de derechos de exportación –establecido conforme el Decreto 793/2018- correspondiente a los permisos de embarque (PE) 18069EC01003092R, 18069EC01003093S, 18069EC01003094T y 18069EC01003095U. 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. Considera que no resultan constitucionalmente aceptables dichos derechos y por tal motivo su mandante decidió interponer ante el servicio aduanero el reclamo de repetición previsto en los arts. 1068, ss. y cc., del CA. Argumenta que los principios constitucionales se encontrarían menoscabados e invoca especialmente la doctrina sentada por la Corte Suprema el 15/04/14 en el caso “Camaronera Patagónica S.A. c/EN-M de Economía s/amparo”. Expone que, por tener naturaleza tributaria, las denominadas “retenciones” gozan de todas las garantías constitucionales, entre ellas, el principio de legalidad tributaria según el cual sólo el Poder Legislativo puede establecer y modificar elementos esenciales de los impuestos, como ser el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. En base a ello, entiende que como el decreto 793/2018 creó nuevos tributos sin cumplir con dicho requisito, resulta inconstitucional y nulo de nulidad absoluta, procediendo así la repetición de los derechos ingresados. Señala que dicho decreto fijó para todo el universo arancelario un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 4 pesos o 3 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”). Hace la observación que, al momento del dictado y publicación del decreto 793/18, no existía ninguna ley que permitiera gravar la exportación para consumo con las pautas tributarias correspondientes, conforme a la Constitución y jurisprudencia de la CSJN, incumpliéndose lo exigido por el art. 755 del CA, lo cual lleva a fulminar la constitucionalidad de aquel decreto. Argumenta que el CA otorgó facultades para la

determinación de derechos de exportación al Presidente de la Republica, porque en aquel momento no estaba funcionando el Congreso de la Nación, lo que quedo vigente hasta la reforma del año 1994 de la Constitución Nacional, en donde se dispuso que las facultades delegadas al Poder Ejecutivo, como las contenidas en el Código Aduanero, iban a quedar sin efecto en 1999 según la Cláusula Transitoria Octava. Concluye que las facultades delegadas por el art. 755 del CA ya no tienen efecto, rigiendo en todo su vigor el art. 76 CN el cual prohíbe las delegaciones al Presidente, salvo que hubiera emergencia, con una limitación temporal y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. Precisa que mediante la ley 27.467, el Congreso de la Nación al aprobar el presupuesto para el ejercicio 2019 ratificó expresamente en su art. 82, entre otros, al decreto 793/2018, estableciendo asimismo limitaciones temporales y determinados límites de imposición mediante alícuotas máximas que cumplirían con los requisitos establecidos por el art. 76 de la CN para la eficacia de las delegaciones. Por ello, entiende que el decreto 793/18 sólo sería válido desde la entrada en vigencia de la ley 27.467 -12.12.18-, y no desde su dictado, dado que la Corte sostiene que las ratificaciones legislativas no tienen efecto retroactivo en tanto en materia tributaria rige el principio de irretroactividad, y además no se podría asignar efectos convalidantes con carácter retroactivo a la ratificación de un decreto que -de acuerdo con la Constitución- adolece de nulidad absoluta e insanable. Agrega que el decreto en cuestión vulnera el principio de legalidad que la Constitución declara como de facultad exclusiva del Congreso, la de crear tributos (impuestos, tasas y contribuciones) la cual surge de los arts. 4°, 17, 75 inc. 1° y 2° de la Constitución. Destaca que esta postura fue recogida por las diferentes Salas de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal refiriéndose a un fallo de cada Sala. Luego de hacer referencia a doctrina y jurisprudencia, concluye que el Tribunal Fiscal de la Nación, en tanto órgano jurisdiccional dotado de atribuciones para declarar el derecho en los litigios que se le presenten, se encuentra indudablemente obligado a realizar el control de convencionalidad de la CADH conforme lo requerido por la Comisión Interamericana en el caso “Almonacid”, por lo que lógicamente tiene también competencias para llevar a cabo el control de constitucionalidad de las leyes y, llegado el caso, declararlas inconstitucionales, conforme el criterio expuesto por la CSJN en “Rodríguez Pereyra” (Fallos: 335:2333). Refuerza su conclusión, citando al art. 1164 del CA y dice que el mismo lo habilita a este Tribunal a pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones si se limita a aplicar “la jurisprudencia de la Corte Suprema”. 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” (leyes 22.415 y 25.561) violatorias del principio de reserva legal contenido en el art. 4º de la Constitución (“CN”) para la materia tributaria. Se agravia en cuanto a que la resolución esgrime que no corresponde la devolución solicitada en razón de que los tributos habrían sido trasladados por el contribuyente en el precio de venta cobrado al comprador. Para ello, indica que el Código Aduanero no requiere la prueba de la falta de traslación como requisito necesario para la repetición de los tributos (v. arts. 1068 y ss.), como sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683 (según la reforma introducida por la ley 25.795). 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 05.05.24 mediante el IF-2024-45936383-APN-DTD#JGM y, previa intimación, acompaña las actuaciones administrativas 17491-22-2020. 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, este 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 30.05.24 se elevan los autos a la Sala “E” y el 12.06.24 se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 17491-22-2020 se iniciaron el día 29.06.20, con motivo del dictado de la providencia de fecha 29.06.20 REPETICIÓN 17/2020, por la cual se ordena la acumulación de los procedimientos conforme Instrucción de Trabajo 4/17 (DI LEGA), de las repeticiones presentadas por la firma RAFAELA ALIMENTOS SA con relación a los PE 18069EC01003092R, 18069EC01003093S, 18069EC01003094T y 18069EC01003095U. A fs. 2/43 obran las solicitudes de repetición. Se agregan print de pantalla del resumen de devolución cargada y expedientes cargados. A fs. 46/48 se dicta la resolución 42/2020 (AD VICO) de fecha 12.08.20 por la cual se tiene por deducido el procedimiento de repetición y el trámite a seguir. A fs. 57 la firma solicita pronto despacho, a lo que la Aduana le responde que los actuados se encuentran paralizados a la espera de que se agregue el original de la destinación involucrada (fs. 60). A fs. 66 se dicta el Dictamen Técnico 36/23 de fecha 01.08.23, a fs. 68/80 se dicta el dictamen 051/2023 (AD VICO) y con fecha 02.11.23 se dicta la RESOL-2023-131-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI rechazando la repetición (fs. 81/82), la que es notificada a la parte mediante cédula SICNEA, estado “enviado” con fecha 03.11.23 (fs. 83).

V.- En primer lugar, debe tratarse el planteo de la recurrente y de la Aduana, de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos. Al respecto considero que debe rechazarse; ello 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 RESOL-2023-131-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI dictada por la Aduana de Villa Constitución en cuanto denegó la devolución de la suma pretendida por RAFAELA ALIMENTOS SA, en concepto de derechos de exportación (abonados con relación a los PE 18069EC01003092R, 18069EC01003093S, 18069EC01003094T y 18069EC01003095U, oficializados todos el 23.11.18) 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 Pesos Un Millón Doscientos Sesenta y Seis Mil Seiscientos Sesenta y Uno con 30/100 centavos ($1.266.661,30.-) 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 RAFAELA ALIMENTOS 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-2023-131-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Villa Constitución en las actuaciones administrativas SIGEA 17491-22-2020, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma RAFAELA ALIMENTOS SA, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Juan Manuel Soria, en cuanto rechaza la excepción de falta de legitimación de la actora, sin costas; y confirma la resolución RESOL-2023-131-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Villa Constitución en las actuaciones administrativas SIGEA 17491-22-2020, que dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma RAFAELA ALIMENTOS SA, abonados conforme lo dispuesto por el Decreto 793/2018. 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 respecto de la cuestión de fondo, 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-2023-131-E-AFIP-ADVICO#SDGOAI, dictada por el Administrador de la Aduana de Villa Constitución en las actuaciones administrativas SIGEA 17491-22-2020, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma RAFAELA ALIMENTOS 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: 2024.06.14 14:36:06 -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: 2024.06.14 20:26:02 -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: 2024.06.18 10:49:20 -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: 2024.06.18 10:49:21 -03:00