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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-67938139-APN-VOCXVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Junio de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2024-20094032 - BAYER SA

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), Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía 16a. Nominación) y Christian M. González Palazzo, para resolver en los autos caratulados **"BAYER S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación"**, expediente **EX-2024-20094032- -APN-SGASAD#TFN**

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Que mediante RE-2024-20092913-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma referida en el epígrafe e interpone recurso de apelación contra la RESOL-2023-368-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, recaída en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-14879-2019, mediante la cual no se hace lugar a la solicitud de devolución de $1.572.601,87 vinculado a los P.E. 18 073 EG01 000886 B, 18 073 EG01 000887 C, 18 073 EG03 000011 G, 18 073 000892 V, 18 073 EG03 000012 H. 18 073 EG03 000013 X, 18 073 EG03 000014 J, 18 073 EG01 000934 S, 18 073 EG01 000935 T y 18 073 EG01 000893 W con más intereses -importe pagado en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Decreto 793/2018. Realiza una síntesis de lo acaecido en sede aduanera. Sostiene que el servicio aduanero pretende ocultar el claro hecho de que Decreto referido es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Invoca la jurisprudencia del caso *"Camaronera Patagónica"*. Analiza los alcances del Decreto referido y la norma prevista en el art. 755 del C.A para concluir que la fijación de un derecho de exportación mediante un decreto del Poder Ejecutivo merece un reproche constitucional. Invoca los principios de *reserva de ley, indelegabilidad legislativa, irretroactividad, no confiscatoriedad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y razonabilidad*. Entiende que la aplicación de los derechos de exportación mediante el Decreto 793/2018 es inconstitucional, ya que viola el *principio de legalidad*. 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-2024-50589670-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. 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 que si se hace lugar a la repetición, se devuelva el importe en pesos por 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-2024-52291241-APN-VOCXVIII#TFN se tiene por presentada a la D.G.A., por contestado el traslado que le fuera conferido, y por acompañadas las actuaciones administrativas. Mediante PV-2024-57845079-APN-VOCXVIII#TFN se tiene presente lo manifestado por las partes en sus escritos de inicio. Con posterioridad, se elevan los autos a la Sala "F" y se ponen a sentencia.

IV.- Que las actuaciones administrativas 19144-14879-2019 se inician con la solicitud de repetición de los tributos pagados en relación los P.E. 18 073 EG01 000886 B, 18 073 EG01 000887 C, 18 073 EG03 000011 G, 18 073 000892 V, 18 073 EG03 000012 H. 18 073 EG03 000013 X, 18 073 EG03 000014 J, 18 073 EG01 000934 S, 18 073 EG01 000935 T y 18 073 EG01 000893 W. A fs. 24 se tiene por presentada a la actora y por iniciado el procedimiento de repetición. A fs. 109/110 la RESOL-2023-368-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, apelada.

V.- Que, corresponde resolver si se ajusta a derecho la RESOL-2023-368-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, 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 P.E. 18 073 EG01 000886 B, 18 073 EG01 000887 C, 18 073 EG03 000011 G, 18 073 000892 V, 18 073 EG03 000012 H. 18 073 EG03 000013 X, 18 073 EG03 000014 J, 18 073 EG01 000934 S, 18 073 EG01 000935 T y 18 073 EG01 000893 W.

Que mediante los referidos P.E., oficializados el 17/09/2018, 18/09/2018, 21/09/2018 y 25/09/2018, 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 RESOL-2023-368-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, recaídas en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-14879-2019, imponiendo las costas por su orden.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que el relato de los hechos surge del voto que antecede.

II.- Que adhiero en lo sustancial únicamente al Considerando VI.- del voto del Dr. Juan Manuel Soria, en tanto sus fundamentos permiten resolver el caso que nos ocupa por aplicación del citado Plenario del Tribunal, que hasta el momento permanece vigente. Asimismo, adhiero en lo sustancial al Considerando VII.- que decide imponer las costas por su orden. ASÍ LO VOTO.

El Dr. Christian M. 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.

Por ello, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

Confirmar la RESOL-2023-368-E-AFIP-DIADEZ#SDGOAM, recaídas en las actuaciones administrativas SIGEA 19144-14879-2019, 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 18a. Nominación), Claudia B. Sarquis (Vocal Subrogante de la Vocalía 16a. Nominación) y Christian M. González Palazzo.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.26 17:26:23 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.06.28 15:49:04 -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: 2024.06.28 15:49:50 -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: 2024.06.28 15:49:50 -03:00