República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-43481689-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 25 de Abril de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-135577141- -APN-SGASAD#TFN; AMCOR FLEXIBLES CHIVILCOY SAU

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Se reúnen los Vocales miembros de la Sala "E" Dres. Juan Manuel Soria, Héctor Hugo Juárez y Claudia B. Sarquis (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-2024-135577141- -APN-SGASAD#TFN** ("**AMCOR FLEXIBLES CHIVILCOY SAU**").

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- Mediante RE-2024-135576958-APN-SGASAD#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra las resoluciones RESOL-2024-267-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y RESOL-2024-276-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, ambas dictadas por el Director de la Aduana de Buenos Aires en los expedientes SIGEA 12042-228-2023 y 12042-225-2023, respectivamente. Las referidas resoluciones se apelan 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) 18001EC01083599A, 18001EC01084906Z, 18001EC01084956V, 18001EC01085246Y, 18001EC01084429Z, 18001EC01083522J, 18001EC01083406K, 18001EC01084891T, 18001EC01085104H y 18001EC01085924R, 18001EC01068046N, 18001EC01068072M, 18001EC01068535Z, 18001EC01068537S, 18001EC01068544Z, 18001EC01068750P, 18001EC01068770R, 18001EC01069576W y 18001EC01069625R. Las sumas reclamadas por cada PE suman un total de Pesos Dos Millones Setenta y Siete Mil Cuatrocientos Cinco con 38/100 ($2.077.405,38.-). Funda su recurso y manifiesta que el 04.09.18 se publicó en el Boletín Oficial el decreto 793/18 por el cual estableció un derecho de exportación del 12% a todas las exportaciones a consumo. Argumenta que en los considerandos del decreto se expresa que el mismo fue dictado por el Poder Ejecutivo Nacional ("PEN") en uso de las facultades conferidas por el art. 99 inc. 1 y 2 de la Constitución Nacional ("CN") y el art. 755 del Código Aduanero ("CA") y sus modificaciones. Sin embargo, dice que es sabido que los derechos de exportación tienen naturaleza tributaria, que son verdaderos impuestos y sólo pueden ser válidamente creados mediante la sanción de una ley aprobada por el Congreso de la Nación, conforme lo dispone los art. 4, 17 y 52, 76 y 99 inc. 3 y especialmente el 75 inc. 1 de la CN. Destaca que recién el 04.12.18, con la publicación de la ley 27.467, se establecieron legalmente y en cumplimiento con las disposiciones constitucionales los derechos de exportación exigidos a su mandante, la que entró en vigencia a los ocho días de su publicación, es decir, el 12.12.18. Por ello, entiende que la exigencia de los derechos de exportación formulada entre el 04.09.18 y el 12.12.18, resulta inconstitucional por ser violatoria de la garantía de reserva de ley en materia tributaria prevista en la CN. Plantea

la ineficaz delegación legislativa contemplada en el art. 755 del CA. Sostiene que corresponde dejar sin efecto la exigencia de tributos derivada de la aplicación del acto administrativo (decreto 793/18), por cuanto no se ajusta su texto constitucional y resultar contrario a la división de poderes y al principio de reserva de ley en materia tributaria. Hace mención que por ello aplica al caso el fallo de la Corte Suprema "Camaronera Patagónica". Destaca que dos Cámaras Federales (Rosario y Comodoro Rivadavia) dispusieron la ilegitimidad del decreto 793/18 y que el recurso extraordinario federal que en ambos casos planteó el Estado Nacional, fue rechazado por la Corte Suprema. Continúa reseñando que, al momento de presentación del presente recurso, ya se expidieron a favor de la acción de repetición en causas similares, las cinco Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal Contencioso y Administrativo. Finalmente ofrece prueba, autoriza, hace la reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido en fecha 25.03.25 mediante el IF-2025-30957673-APN-DTD#JGM y, previa intimación, acompaña las actuaciones administrativas SIGEA 12042-228-2023 y 12042-225-2023. 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 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 24.04.25 se elevan los autos a la Sala "E" y se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 12042-228-2023 y 12042-225-2023, se iniciaron con el inicio del procedimiento de repetición por las sumas pagadas en demasía en concepto de derechos de exportación, relativa a los PE 18001EC01083599A, 18001EC01084906Z, 18001EC01084956V, 18001EC01085246Y, 18001EC01084429Z, 18001EC01083522J, 18001EC01083406K, 18001EC01084891T, 18001EC01085104H y 18001EC01085924R, 18001EC01068046N, 18001EC01068072M, 18001EC01068535Z, 18001EC01068537S, 18001EC01068544Z, 18001EC01068750P, 18001EC01068770R, 18001EC01069576W y 18001EC01069625R. En los SIGEA 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. Se dictan los informes técnico, los correspondientes dictámenes jurídicos y las resoluciones RESOL-2024-267-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y RESOL-2024-276-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, rechazando la repeticiones.

V.- En primer lugar, respecto al planteo de la Aduana de falta de legitimación de la actora para repetir los tributos (punto V.5. de su contestación), considero que debe rechazarse con fundamento en que la Aduana no prueba su pretensión del modo fehaciente que exige su procedencia sustancial.

VI.- Corresponde resolver en la causa si las resoluciones RESOL-2024-267-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y RESOL-2024-276-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM ambas dictadas por la Aduana de Buenos Aires en cuanto denegó la devolución

de la suma pretendida por AMCOR FLEXIBLES CHIVILCOY SAU, en concepto de derechos de exportación (abonados con relación a los PE 18001EC01083599A, 18001EC01084906Z, 18001EC01084956V, 18001EC01085246Y, 18001EC01084429Z, 18001EC01083522J, 18001EC01083406K, 18001EC01084891T, 18001EC01085104H y 18001EC01085924R, 18001EC01068046N, 18001EC01068072M, 18001EC01068535Z, 18001EC01068537S, 18001EC01068544Z, 18001EC01068750P, 18001EC01068770R, 18001EC01069576W y 18001EC01069625R, **oficializados entre el 21.09.18 y el 03.12.18**), 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.

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 29/10/2021, 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 las resoluciones apeladas; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma total reclamada de Pesos Dos Millones Setenta y Siete Mil Cuatrocientos Cinco con 38/100 ($2.077.405,38.-) 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 26/04/2022, 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 AMCOR FLEXIBLES CHIVILCOY SAU.

VIII.- En cuanto a las costas considero deben imponerse por su orden. Ello atento a que la actora, pese al plenario de este 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 el planteo de falta de legitimación de la actora opuesto por la Aduana, sin costas.

2) Confirmar las resoluciones RESOL-2024-267-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y RESOL-2024-276-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM ambas dictadas por el Director de la Aduana de Buenos Aires en los expedientes SIGEA 12042-228-2023 y 12042-225-2023, respectivamente, en cuanto dispuso rechazar los pedidos de devolución de derechos de exportación formulado por la firma AMCOR FLEXIBLES CHIVILCOY SAU, imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Soria en cuanto rechaza la excepción de falta de legitimación de la actora, sin costas; y confirma las resoluciones RESOL-2024-267-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y RESOL-2024-276-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM, ambas dictadas por el Director de la Aduana de Buenos Aires en los expedientes SIGEA 12042-228-2023 y 12042-225-2023, respectivamente, que rechaza los pedidos de devolución de derechos de exportación formulado por la firma AMCOR FLEXIBLES CHIVILCOY SAU. 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.**

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

A fin de dirimir el aspecto de las costas, en el cual discrepan los distinguidos Vocales preopinantes; y con fundamento en las particularidades de la cuestión -resuelta mediante la aplicación del Plenario del Tribunal- considero que deben ser impuestas por su orden. Así lo voto.

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

1) Rechazar el planteo de falta de legitimación de la actora opuesto por la Aduana, sin costas.

2) Confirmar las resoluciones RESOL-2024-267-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM y RESOL-2024-276-E-AFIP-DIABSA#SDGOAM ambas dictadas por el Director de la Aduana de Buenos Aires en los expedientes SIGEA 12042-228-2023 y 12042-225-2023, respectivamente, en cuanto dispuso rechazar los pedidos de devolución de derechos de exportación formulado por la firma AMCOR FLEXIBLES CHIVILCOY SAU, imponiendo las costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Suscriben la presente los Dres. Soria, Juárez y Sarquis 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: 2025.04.25 13:44:21 -03:00

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal Subrogante
Vocalía XIV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.25 13:51:01 -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: 2025.04.25 14:34:07 -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: 2025.04.25 14:34:08 -03:00