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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2024-17909509-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 20 de Febrero de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-28702071- -APN-SGASAD#TFN - PBBPOLISUR S.R.L.

Tribunal Fiscal de la Nación

Reunidos los vocales de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Horacio J. Segura, Miguel N. Licht y Claudia B. Sarquis, para dictar sentencia en el expediente **EX-2023-28702071- -APN-SGASAD#TFN "PBBPOLISUR S.R.L. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN",**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Mediante el RE-2023-28701459-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma PBBPOLISUR e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 1325, 1326, 1327, 1328, 1329, 1330, 1331, 1332, 1333, 1334, 1335, 1336, 1337, 1338 y 1339/2022 (AD BABL) dictadas por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, en las actuaciones SIGEA Nros. 12564-1613-2021, 12564-1614-2021, 12564-1615-2021, 12564-1616-2021, 12564-1617-2021, 12564-1618-2021, 12564-1619-2021, 12564-1620-2021, 12564-1621-2021, 12564-1622-2021, 12564-1623-2021, 12564-1624-2021, 12564-1625-2021, 12564-1626-2021 y 12564-1627-2021 mediante las cuales se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución de sumas en concepto de derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el decreto 793/2018, en relación a las destinaciones Nros. 18003EC01005572K, 18003EC01005573L, 18003EC01005574M, 18003EC01005576Y, 18003EC01005577P, 18003EC01005578Z, 18003EC01005579R, 18003EC01005580J, 18003EC01005581K, 18003EC01005582L, 18003EC01005583M, 18003EC01005584N, 18003EC01005585Y, 18003EC01005586P y 18003EC01005587Z cuyo valor asciende a pesos tres millones cuatrocientos cinco mil seiscientos dieciocho con 40/100 ($ 3.405.618,40), con más sus intereses conforme artículo 794 Código Aduanero. La misma funda la repetición solicitada en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas" y sostiene que los derechos de exportación pagados fueron fijados por el Decreto N° 793/2018 que es inconstitucional por violar el principio de reserva de ley en materia tributaria y que, cuando los permisos de embarque fueron registrados, dicho decreto no había sido ratificado por la Ley N° 27.467. Asevera por esa razón que la referida ley no tiene aplicación retroactiva. Explica que las resoluciones apeladas tienen una estructura similar entre ellas, que se refieren a la supuesta falta de legitimación de la actora para solicitar la repetición y rechazan la inconstitucionalidad del decreto en cuestión. Argumenta la inconstitucionalidad del Decreto N° 793/2018 sobre la base de que en ningún caso el Poder Ejecutivo contaba con

facultades suficientes, ni propias ni delegadas, para fijar derechos de exportación como los aquí exigidos y cuya repetición se solicita en autos. Afirma que el derecho de exportación es un impuesto y, como tal, debe aplicársele el principio de reserva legal y que, por lo tanto, debe ser impuesto por el Congreso Nacional y no por el Poder Ejecutivo. Manifiesta que los derechos de exportación fijados por el mencionado decreto afectan su derecho de propiedad (artículo 17 de la Constitución Nacional), al causarle un grave perjuicio económico; a ejercer toda industria lícita (artículo 14 de la Constitución Nacional) y, por último, menciona el artículo 19 de la Constitución Nacional en cuanto al principio de legalidad. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco.

II.- En el IF-2023-76475896-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA Nros. 12564-1613-2021, 12564-1614-2021, 12564-1615-2021, 12564-1616-2021, 12564-1617-2021, 12564-1618-2021, 12564-1619-2021 y 12564-1620-2021. Posteriormente acompaña las actuaciones administrativas SIGEA Nros. 12564-1624-2021, 12564-1623-2021, 12564-1622-2021, 12564-1621-2021, 12564-1627-2021, 12564-1626-2021 y 12564-1625-2021. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa genérica. Señala que la interpretación que hace la actora del precedente "Camaronera" es desacertada y no respeta el análisis completo de dicha sentencia ni el sentido que quiso darle el más Alto Tribunal. Advierte que el presente caso es diferente a la situación allí señalada debido a que en este caso no se trata de una norma carente de respaldo legal, puesto que el Decreto N° 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 derogada por el Congreso de la Nación. Por el contrario, el artículo 82 de la Ley N° 27.467 mantuvo su validez y vigencia. Explica que, si bien el decreto bajo análisis invoca sus considerandos en el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 99, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional, con independencia de la naturaleza de la atribución ejercida, dicha norma fue sometida al control del Congreso que la refrendó en dos oportunidades. Por otro lado, explica que al momento del dictado del Decreto N° 793 los elementos esenciales del tributo tenían rango legal y por ello el Poder Ejecutivo estaba facultado a modificar la alícuota del derecho de exportación, que ya existía pero que se encontraba temporal y exclusivamente por su voluntad en el 0%, es decir, que, mediante dicho decreto, el Poder Ejecutivo no ejerció la facultad del inciso a), apartado 1, del artículo 755 del Código Aduanero, sino la del inciso c). Indica la limitación del artículo 1164 del C.A. en relación a la facultad de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de normas y solicita la aplicación del plenario "Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ DGA". Destaca que de las actuaciones administrativas surgen elementos que llevan a sostener que los derechos cuya repetición solicita la apelante, han sido trasladados al comprador del exterior y por ello explica que, si el pago del tributo no causó un menoscabo patrimonial a quien lo realizó, por haber trasladado su carga a terceros, aquél carece de interés legítimo para accionar en la justicia reclamando la devolución de las sumas que haya ingresado en tal concepto. Solicita que se declare la aplicación del fallo "Cencosud S.A.". Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que en fecha 15 de febrero de 2024 (PV-2024-16166695-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala "G" y mediante IF-2024-16249515-APN-VOCXXI#TFN pasan a sentencia.

IV.- La Actuación SIGEA N° 12564-1613-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005572K (fs. 10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 020/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1325/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1614-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005573L (fs. 10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 020/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1326/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1615-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005574M (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 022/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 096/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1327/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1616-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005576Y (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 023/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 097/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1328/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1617-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005577P (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 193/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 302/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1329/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1618-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005578Z (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 194/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 303/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1330/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1619-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005579R (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 195/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 304/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1331/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1624-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005584N (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 200/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 342/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1336/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1623-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005583M (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 299/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 341/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1335/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1622-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005582L (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 198/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 340/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1334/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1621-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005581K (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 197/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 339/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1333/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1627-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005587Z (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 025/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 099/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1333/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1626-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005586P (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 024/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 098/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1338/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1625-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005585Y (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 201/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 343/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N° 1337/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

- La Actuación SIGEA N° 12564-1620-2021 se inicia a fs. 1/5 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18003EC01005580J (fs. 9/10). A fs. 11/12 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. A fs. 21 el Informe de la Sección Económico Financiera N° 196/2022. A fs. 22 el informe de la Sección Inspección Simultánea N° 338/2022. A fs. 23/28 obra agregado el Dictamen. A fs. 29/37 la Resolución N°

1332/2022 (AD BABL) y su constancia de notificación a fs. 38.

V.- En las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el sub examine son sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal: *"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."*

VI.- En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a los Permisos de Embarque Nros. 18003EC01005572K, 18003EC01005573L, 18003EC01005574M, 18003EC01005576Y, 18003EC01005577P, 18003EC01005578Z, 18003EC01005579R, 18003EC01005580J, 18003EC01005581K, 18003EC01005582L, 18003EC01005583M, 18003EC01005584N, 18003EC01005585Y, 18003EC01005586P y 18003EC01005587Z en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018 mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/20, un derecho de exportación del 12% para la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las PA de la NCM fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

VII.- Las costas deberán ser soportadas por la vencida dado que la prohibición del análisis de la validez constitucional de la norma encuentra su antecedente en el dictado del C.A. (art. 1164).

Por lo expuesto, voto por:

1).- CONFIRMAR la Resoluciones Nros. 1325, 1326, 1327, 1328, 1329, 1330, 1331, 1332, 1333, 1334, 1335, 1336, 1337, 1338 y 1339/2022 (AD BABL) dictadas por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, en las actuaciones SIGEA Nros. 12564-1613-2021, 12564-1614-2021, 12564-1615-2021, 12564-1616-2021, 12564-1617-2021, 12564-1618-2021, 12564-1619-2021, 12564-1620-2021, 12564-1621-2021, 12564-1622-2021, 12564-1623-2021, 12564-1624-2021, 12564-1625-2021, 12564-1626-2021 y 12564-1627-2021.

2).- Costas a cargo de la actora.

El Dr. Miguel Nathan Licht dijo:

Que adhiero al fondo de lo resuelto, excepto en relación a las costas, que considero deben ser impuestas por su orden en virtud de la complejidad de la cuestión en trato.

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Licht.

En virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1).- CONFIRMAR la Resoluciones Nros. 1325, 1326, 1327, 1328, 1329, 1330, 1331, 1332, 1333, 1334, 1335, 1336, 1337, 1338 y 1339/2022 (AD BABL) dictadas por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, en las actuaciones SIGEA Nros. 12564-1613-2021, 12564-1614-2021, 12564-1615-2021, 12564-1616-2021, 12564-1617-2021, 12564-1618-2021, 12564-1619-2021, 12564-1620-2021, 12564-1621-2021, 12564-1622-2021, 12564-1623-2021, 12564-1624-2021, 12564-1625-2021, 12564-1626-2021 y 12564-1627-2021.

2).- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse las actuaciones administrativas, y oportunamente archívese.

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.02.19 17:25:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Miguel Nathan Licht
Vocal
Vocalía XIX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudia Beatriz Sarquis
Date: 2024.02.19 18:05:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudia Beatriz Sarquis
Vocal
Vocalía XX Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.02.20 14:40:49 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Horacio Joaquin Segura
Vocal
Vocalía XXI Sala G Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.02.20 14:41:34 -03:00