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-2024-28474401-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 18 de Marzo de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2023-49297656- -APN-SGASAD#TFN - ARAUCO ARGENTINA S.A

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-2023-49297656- -APN-SGASAD#TFN "ARAUCO ARGENTINA S.A C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN",**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Se presenta la firma ARAUCO ARGENTINA S.A. e interpone recurso de apelación contra las Resoluciones Nros. 106, 107, 108, 109 y 110 dictadas por la Aduana de Iguazú, en las actuaciones SIGEA Nros. 19429-31-2022, 19429-30-2022, 19429-29-2022, 19429-28-2022 y 19429-25-2022. 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. 18029EC01006002H, 18029EC01005987F, 18029EC01005989H, 18029EC01005988G, 18029EC01005990W, 18029EC01005920P, 18029EC01005921Z, 18029EC01005926V, 18029EC01005961U, 18029EC01005966C, 18029EC01005857B, 18029EC01005886D, 18029EC01005894C, 18029EC01005918W, 18029EC01005935V, 18029EC01005789F, 18029EC01005790U, 18029EC01005810N, 18029EC01005796D, 18029EC01006001G 18029EC01006005K, 18029EC01006006L, 18029EC01006075R, 18029EC01005808U y 18029EC01005919A cuyo valor asciende a pesos cuatro millones cuatrocientos mil ciento dieciocho con 88/100 ($ 4.400.118,88), con más sus intereses conforme Artículo 794 Código Aduanero. Explica que el Poder Ejecutivo fijó un derecho de exportación *ad valorem* del 12%, invocando el artículo 99, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional y el artículo 755 del Código Aduanero. Afirma que el servicio aduanero pretende ocultar el hecho de que el Decreto N° 793/2018 es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice. Agrega que la Corte Suprema ha señalado que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción que viola el derecho de propiedad, reconocido por la Constitución Nacional y que la facultad del Congreso de crear impuestos constituye uno de los rasgos esenciales del régimen republicano, concluyendo en que el Poder Ejecutivo se irrogó facultades legislativas. La misma funda la repetición solicitada en el hecho de que los derechos de exportación fijados por el Decreto N° 793/2018 no contenían respaldo legal suficiente, citando la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Camaronera Patagónica S.A. c/ Dirección General de Aduanas". Señala que el

derecho de exportación es un impuesto y, como tal, se le debe aplicar el principio de reserva de ley, es decir, que dicho derecho debía ser impuesto por el Congreso Nacional y no por el Poder Ejecutivo. Cita jurisprudencia. Ofrece prueba, hace reserva de plantear el Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco.

II.- En el IF-2023-87346436-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas SIGEA Nros. 19429-30-2022, 19429-29-2022, 19429-28-2022 y 19429-25-2022. Posteriormente acompaña la actuación administrativa SIGEA Nro. 19429-31-2022. 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 Nro. 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. Asimismo, asegura que el hecho de que la alícuota aplicable a la mercadería exportada había sido llevada al 0% por el Decreto N° 349/2016, no significa que fue eliminada. Agrega que al momento del dictado del Decreto N° 793/2018 los elementos esenciales del tributo (derechos de exportación) tenían rango legal y por ello el Poder Ejecutivo estaba facultado a modificar la alícuota del derecho de exportación, ya que existía, pero se encontraba temporalmente en el 0% y es por ello que dicha modificación no puede confundirse con la creación de un tributo nuevo sobre mercaderías que no estaban gravadas. 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 14 de marzo de 2024 (PV-2024-27085846-APN-VOCXXI#TFN) se elevan los autos a la Sala "G" y mediante IF-2024-27308849-APN-VOCXXI#TFN pasan a sentencia.

IV.- La Actuación SIGEA N° 19429-25-2022 se inicia a fs. 3/11 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005789F (fs. 21/25), a fs. 89/90 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005790U (fs. 93/95), a fs. 124/132 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005810N (fs. 135/137), a fs. 160/168 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005796D (fs. 171/173) y a fs. 196/204 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01006001G (fs. 207/209). A fs. 230/232 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. 237 obra Informe Técnico N° 032/2022 emitido por la Sección Inspección Ex - Ante. A fs. 239/244 el Informe de la Sección Económico Financiera. A fs. 247/258 la Resolución N° 110/2023 (AD IGUA) y su constancia de notificación a fs. 259.

- La Actuación SIGEA N° 19429-28-2022 se inicia a fs. 3/11 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005920P (fs. 20/22), a fs. 56/64 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005921Z (fs. 67/69), a fs. 92/100 en

relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005926V (fs. 103/105), a fs. 134/142 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005961U (fs. 145/147) y a fs. 176/184 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005966C (fs. 187/189). A fs. 216/218 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. 223 obra Informe Técnico N° 033/2022 emitido por la Sección Inspección Ex - Ante. A fs. 225/230 el Informe de la Sección Económico Financiera. A fs. 233/244 la Resolución N° 109/2023 (AD IGUA) y su constancia de notificación a fs. 245.

- La Actuación SIGEA N° 19429-29-2022 se inicia a fs. 3/11 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005857B (fs. 21/23), a fs. 53/61 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005886D (fs. 64/66), a fs. 95/103 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005894C (fs. 106/108), a fs. 166/174 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005918W (fs. 177/179) y a fs. 203/211 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005935V (fs. 214/216). A fs. 243/245 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. 250 obra Informe Técnico N° 034/2022 emitido por la Sección Inspección Ex - Ante. A fs. 252/257 el Informe de la Sección Económico Financiera. A fs. 260/271 la Resolución N° 108/2023 (AD IGUA) y su constancia de notificación a fs. 272.

- La Actuación SIGEA N° 19429-30-2022 se inicia a fs. 3/11 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01006002H (fs. 21/23), a fs. 46/54 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005987F (fs. 57/59), a fs. 88/96 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005989H (fs. 99/101), a fs. 130/138 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005988G (fs. 141/143) y a fs. 172/180 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005990W (fs. 229/232). A fs. 255/257 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. 262 obra Informe Técnico N° 035/2022 emitido por la Sección Inspección Ex - Ante. A fs. 264/274 el Informe de la Sección Económico Financiera. A fs. 277/288 la Resolución N° 107/2023 (AD IGUA) y su constancia de notificación a fs. 289.

- La Actuación SIGEA N° 19429-31-2022 se inicia a fs. 3/11 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01006005K (fs. 21/23), a fs. 48/56 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01006006L (fs. 59/61), a fs. 100/108 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01006075R (fs. 111/113), a fs. 146/154 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005808U (fs. 157/159) y a fs. 188/196 en relación al Permiso de Embarque Nro. 18029EC01005919A (fs. 199/201). A fs. 222/224 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. 229 obra Informe Técnico N° 036/2022 emitido por la Sección Inspección Ex - Ante. A fs. 231/241 el Informe de la Sección Económico Financiera. A fs. 244/255 la Resolución N° 106/2023 (AD IGUA) y su constancia de notificación a fs. 256.

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."

VII.- 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. 18029EC01006002H, 18029EC01005987F, 18029EC01005989H, 18029EC01005988G, 18029EC01005990W, 18029EC01005920P, 18029EC01005921Z, 18029EC01005926V, 18029EC01005961U, 18029EC01005966C, 18029EC01005857B, 18029EC01005886D, 18029EC01005894C, 18029EC01005918W, 18029EC01005935V, 18029EC01005789F, 18029EC01005790U, 18029EC01005810N, 18029EC01005796D, 18029EC01006001G 18029EC01006005K, 18029EC01006006L, 18029EC01006075R, 18029EC01005808U y 18029EC01005919A 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.

VIII. – 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. 106, 107, 108, 109 y 110 dictadas por la Aduana de Iguazú, en las actuaciones SIGEA Nros. 19429-31-2022, 19429-30-2022, 19429-29-2022, 19429-28-2022 y 19429-25-2022.

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. 106, 107, 108, 109 y 110 dictadas por la Aduana de Iguazú, en las actuaciones SIGEA Nros. 19429-31-2022, 19429-30-2022, 19429-29-2022, 19429-28-2022 y 19429-25-2022.

2).- Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.03.18 13:59:48 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: 2024.03.18 14:55:06 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: 2024.03.18 16:38:56 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: 2024.03.18 16:39:18 -03:00