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-2024-52591962-APN-VOCXXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Mayo de 2024

Referencia: SENTENCIA - EX-2021-122766828--APN-SGASAD#TFN - REFINERÍA DEL NORTE 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-2021-122766828--APN-SGASAD#TFN “ REFINERÍA DEL NORTE S.A. C/DGA S/ RECURSO DE APELACIÓN”,**

El Dr. Horacio J. Segura dijo:

I.- Mediante el RE-2021-122765912-APN-SGASAD#TFN se presenta la firma REFINERÍA DEL NORTE S.A. e interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 307/2021 (AD CAMP) dictada por el Administrador de la Aduana de Campana, en la actuación SIGEA Nro. 19144-9421-2019 mediante la cual se dispuso no hacer lugar a la solicitud de devolución de sumas en concepto de derechos de exportación fijados por el Decreto N° 793/2018, en relación a las destinaciones Nros. 18008ES02000634D y 18008EC08000479A cuyo valor asciende a pesos siete millones novecientos ochenta mil trescientos noventa y ocho con 21/100 ($ 7.980.398,21.), con más sus intereses conforme artículo 794 Código Aduanero. Sostiene que el derecho de exportación involucrado fue ilegítimamente establecido por el Poder Ejecutivo Nacional, en violación a los principios de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria. Afirma que resulta de aplicación el precedente del Máximo Tribunal emitido en el caso “Camaronera Patagónica”. Reitera que los referidos principios exigen la preexistencia de una ley que delimite todos los elementos esenciales del tributo y fije parámetros máximos de alícuotas, delegando en el Poder Ejecutivo la fijación de las mismas dentro de aquellos. Agrega que los tributos del Decreto N° 793, sólo resultan válidos a partir de su ratificación legislativa, lo que ocurrió con la sanción de la Ley N° 27.467, la cual no tiene aplicación retroactiva. Cita jurisprudencia que entiende aplicable, ofrece prueba, hace reserva de plantear el Caso Federal y solicita que se revoque la resolución apelada, con costas al Fisco.

II.- Mediante IF-2022-27424211-APN-DTD#JGM (archivo embebido) la representación fiscal contesta el traslado del recurso y acompaña la actuación administrativa SIGEA Nro. 19144-9421-2019. Hace una breve reseña de los hechos y formula una negativa genérica. Plantea excepción de falta de legitimación activa. Asevera que la interpretación que efectúa la actora respecto del fallo “Camaronera Patagónica” es desacertada y no recepta 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 no se trata de una norma carente de respaldo legal, puesto que el Decreto N° 793/18, a diferencia de la Resolución N° 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. Indica la limitación del artículo 1164 del C.A. en relación a la facultad de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de normas. Por otro lado, explica que al momento del dictado del Decreto N° 793/18 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 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). Solicita que se aplique el criterio establecido por nuestra Corte Suprema en la causa "Cencosud S.A." y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva del Caso Federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III.- Que en fecha 7/7/2022 por PV-2022-69094957-APN-VOCXXI#TFN se abre la causa a prueba por sesenta (60) días. El 5/2/2024 mediante PV-2024-12831133-APN-VOCXXI#TFN se certifica la prueba y mediante PV-2024-12874342-APN-VOCXXI#TFN se declara cerrado el período probatorio. En fecha 19/4/2024 mediante PV-2024-40144223-APN-VOCXXI#TFN se elevan los autos a la Sala "G" y en la misma fecha mediante IF-2024-40307784-APN-VOCXXI#TFN se los pone para alegar.

Mediante el IF-2024-40869160-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional presenta el alegato y por el IF-2024-41576116-APN-DTD#JGM la actora hace lo propio. Finalmente, en fecha 8/5/2024 mediante IF-2024-47500219-APN-VOCXXI#TFN pasan los autos a sentencia.

IV.- La Actuación SIGEA N° 19144-9421-2019 se inicia a fs. 1/4 con la solicitud de repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación a los Permisos de Embarque Nros. 18008ES02000634D y 18008EC08000479A (fs. 8/16). A fs. 19 se abre el procedimiento de repetición, en los términos del artículo 1068 y concordantes del C.A. A fs. 27 obra informe de la Sección Económica Financiera. A fs. 29 interviene la Sección Inspección Simultánea mediante Nota N° 241/2021. A fs. 31/45 obra agregado el Dictamen N° 16/2021 (SECTOR JURÍDICO CAMPANA). A fs. 46/48vta. se dicta la Resolución N° 307/2021 (AD CAMP) y a fs. 49 obra agregada su constancia de notificación.

V.- Que en primer lugar, corresponde tratar la excepción de falta de legitimación activa interpuesta por el Fisco.

Que el Código Aduanero regula de manera precisa quienes son los responsables de los derechos de aduana y realiza una distinción entre responsables (o deudores) por deuda propia y los responsables (o deudores) por deuda ajena. De esta forma, se explica que *"el importador y el exportador realizarán el hecho gravado por los derechos aduaneros y se constituirán, de tal forma, en deudores, por deuda propia, de los derechos de importación o de exportación que gravan la importación y la exportación para consumo de mercaderías". "Por consiguiente, la determinación de quiénes son las personas gravadas por los derechos aduaneros conduce naturalmente a precisar quiénes son las personas que configuran con su conducta tales hechos gravados." "La realización de ese hecho por el sujeto lo convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria, vale decir, es deudor de los derechos aduaneros."*, conforme BASALDÚA, Ricardo X., Tributos al Comercio Exterior, Primera Edición, Abeledo Perrot, p. 214 y 220.

Que en virtud de lo expuesto, cabe señalar que no le asiste razón a la representación fiscal por cuanto en el presente caso, el único deudor de los derechos aduaneros que debían pagarse, y se pagaron, en el marco de la exportación es la firma REFINERÍA DEL NORTE S.A. en su carácter de exportadora. Asimismo, y tal como lo

afirma la actora en su contestación de traslado mediante IF-2022-58338146-APN-DTD#JGM, no existe traslación alguna del tributo al importador extranjero por la sencilla razón de que, ni la legislación aduanera, ni la doctrina especializada contemplan dicho supuesto. Por el contrario, tanto la ley como la doctrina establecen claramente quien es el sujeto pasivo de la legislación tributaria, es decir, el deudor de los derechos aduaneros.

Que, por lo demás, de la compulsa de las actuaciones administrativas de la presente causa, se pone en evidencia que el Fisco nunca mencionó la supuesta falta de legitimación activa que ahora pretende plantear y que, atento a que fue la actora quién pagó los derechos de exportación en trato, no existe duda de que se encontraba legitimada para solicitar la devolución de los mismos, tal como lo hizo, conforme lo dispuesto en el art. 809, ss y cc., del C.A.

Que corresponde rechazar la excepción de falta de legitimación activa interpuesta por el Fisco. Sin costas atento al tratamiento integrativo con el fondo de la cuestión.

VI.- Abordando ahora el fondo de la cuestión, 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. 18008ES02000634D y 18008EC08000479A 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).- RECHAZAR la excepción de falta de legitimación activa interpuesta por el Fisco. Sin costas.

2).- CONFIRMAR la Resolución Nro. 307/2021 (AD CAMP) dictada por el Administrador de la Aduana de Campana, en la actuación SIGEA Nro. 19144-9421-2019. 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).- RECHAZAR la excepción de falta de legitimación activa interpuesta por el Fisco. Sin costas.

2).- CONFIRMAR la Resolución Nro. 307/2021 (AD CAMP) dictada por el Administrador de la Aduana de Campana, en la actuación SIGEA Nro. 19144-9421-2019. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.-

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2024.05.20 14:37:05 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: 2024.05.20 15:42:53 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: 2024.05.21 12:12:25 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: 2024.05.21 12:12:51 -03:00