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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-16047567-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Febrero de 2025

Referencia: EX-2024-27063162-APN-SGASAD#TFN; BAYER S.A.; SENTENCIA

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación) y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente Nº **EX-2024-27063162-APN-SGASAD#TFN**, caratulado **“BAYER S.A. c/D.G.A. s/recurso de apelación**”,

La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:

I.- Que se presenta la firma “BAYER S.A.”, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra la Resolución 81/2024 de la Aduana Campana, dictada en las Actuaciones SIGEA 19144-14851-2019, mediante la cual se le denegó la devolución de la suma de $1.259.857,07; abonada por la firma al documentar el PE Nº 18008 EG03 000093 Y, oficializado el 21/11/2018. Hace referencia a los antecedentes de la causa. Sostiene que al haber abonado los derechos de exportación por la operación en trato no existe duda alguna de que se encuentra legitimada para solicitar la devolución de los mismos, conforme lo dispuesto en el art. 811, y cc del CA y lo entiende la doctrina especializada en la materia.

Señala que lo que se cuestiona en autos es la facultad que inconstitucionalmente se irrogó el Poder Ejecutivo al establecer los derechos de exportación y modificar la alícuota, sin sustento legal previo que lo ampare. Rechaza los argumentos de la Aduana referidos a que la firma no tendría derecho a solicitar la repetición en trato al haber procedido a realizar el pago de los derechos sin haber formulado reserva, ni nota de protesto, siendo que esa exigencia no está prevista en el Código, y por lo tanto debe ser desestimada.

Aduce que, en su decisión, la Aduana pretende justificar la validez del Decreto 793/18 en afirmaciones dogmáticas y sin hilo conductor o justificación válida. Indica que mediante el permiso de embarque involucrado, su mandante documentó la exportación de las mercaderías allí declaradas y al proceder al embarque y por exigencia del servicio aduanero, se pagó el derecho de exportación establecido por el Decreto N° 793/18, el cual, a través del Poder Ejecutivo, fijó para todo el universo arancelario, un derecho de exportación ad valorem del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería), invocando, a su respecto, el art. 99, inc. 1 y 2, de la Constitución Nacional y el art. 755, del CA. Agrega que si bien en los considerandos del citado decreto y en el dictamen jurídico que sustenta la resolución apelada se destaca que la norma es un decreto reglamentario

(dictado en ejercicio de la facultad prevista en el art. 99, inc. 2 de la CN), lo cierto es que opera como un reglamento delegado; es decir, aquél que se dicta en mérito a una habilitación conferida por el poder legislativo. Por ello argumenta que el decreto aquí cuestionado, entonces, no es un mero reglamento, sino que opera como el antiguamente denominado reglamento delegado (autorizado a partir de la doctrina sentada por la Corte en Delfino-Mouviel-Cocchia que admitió la delegación impropia) y que tenía sustento en el antiguo art. 86, inc. 2 de la Constitución Nacional y que hoy en día, luego de la reforma del año 1994 se encuentra prohibido por el art. 76. Explica que el servicio aduanero, entiende que el mencionado Decreto N° 793/18 se dictó en el ámbito interno de la Administración y que, por lo tanto, no le resultan aplicables las conclusiones a las que arribó la Corte en el caso "Camaronera Patagónica", pero omite considerar, no sólo que el decreto en cuestión es una norma que impone un tributo sin una ley formal admisible que lo autorice (en tanto el art. 755 del CA no supera el test de constitucionalidad), sino que el tema analizado en dicho precedente es ciertamente análogo al que aquí se cuestiona y que, además, motivó el dictado de la ley 27.467 que, luego de ratificar la validez y vigencia del decreto aquí cuestionado, sí estableció una clara política legislativa, a la luz de la doctrina allí fijada. Analiza los alcances del citado decreto y la norma prevista en el art. 755 del CA. Cita el principio de legalidad y refiere al mismo mencionando Jurisprudencia de la C.S.J.N, considerando que es indudable que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se irrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación para el universo arancelario, sin que exista una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional. Afirma que, "ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata. Añade que no desconoce que el fallo allí emitido refería a la Resolución ME Nº 11/02, pero tampoco desconoce que allí, la Corte señaló que, en el Código Aduanero no se prevé "la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación". Plantea que es indudable que el decreto N° 793/18 no resiste el test de constitucionalidad, en tanto se excede en sus facultades y regula materias prohibidas por la Constitución, y por ello los derechos de exportación allí fijados, resultan inconstitucionales, por violentar el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria. Expresa que el decreto N° 793/18 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, por lo cual siendo que el permiso de embarque aquí involucrado se oficializó previo a dicha fecha y visto que, conforme el art. 726, del CA, 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 es improcedente. Destaca que esta postura fue recogida por el Juzgado Federal de Caleta Olivia y por la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia refiriéndose y explayándose en relación a ello como así también a fallos dictados por la Justicia Federal de Rosario, de Bahía Blanca y de Mendoza. Hace referencia a la facultad de este Tribunal Fiscal para dictar la inconstitucionalidad de la norma, argumentando que si bien es cierto que el artículo 1164 del Código Aduanero les impide, en principio, a los integrantes del Excmo. Tribunal pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de una norma tributaria o aduanera, se lo permite, en tanto la Corte hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas. Por todo ello solicita que se aplique la doctrina sentada por la C.S.J.N en el citado caso "Camaronera Patagónica S.A." y asimismo determine que el Decreto 793/18 sólo resultó válido a partir de la entrada en vigencia de la Ley 27.647 que lo ratificó. Destaca que, algunos años antes de "Camaronera Patagónica", la Corte anticipó su parecer en "Selcro". Cita Jurisprudencia de este Tribunal Fiscal de la Nación y peticiona que por todas las consideraciones expuestas, se declare la inconstitucionalidad o ilegitimidad del Decreto Nº 793/18, en tanto, reitera, es una norma inválida que recién pudo haber generado efectos a partir de su ratificación legislativa por el Congreso Nacional. Cita doctrina y jurisprudencia en aval de su postura. Finalmente ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, revocando la resolución aduanera apelada, y ordenando la devolución de las sumas pagadas indebidamente, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-64540164-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado del recurso interpuesto. Relata resumidamente lo ocurrido en sede administrativa. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Reseña la normativa aplicable: arts. 724, 725 y 755 del CA, la Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 793/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera". 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. Argumenta, que esa cuestión resultaba abstracta habida cuenta que los derechos de exportación fueron objeto de la expresa ratificación legislativa y por ello carece de contenido actual el análisis de la inconstitucionalidad alegada por la actora. Sostiene que no podría prosperar de ninguna manera el planteo de la contraria cuestionando la constitucionalidad del Decreto 793 y la aplicación del mismo a una operación concretada durante su vigencia, ya que debió impugnar expresamente por inconstitucional al artículo 82 de la ley 27.467, dado que por medio de él el Congreso de la Nación mantuvo expresamente la validez y vigencia del Decreto 793 sin limitación temporal alguna, por lo tanto siguen resultando perfectamente válidas las condiciones de su vigencia, solicitando que así se declare, Indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo "Cencosud". Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se rechace la apelación formulada por la actora, confirmando íntegramente la resolución aduanera, con expresa imposición de costas a la contraria.

III.- Que mediante PV-2025-11672768-APN-VOCXX#TFN se declara la causa de puro derecho, con el PV-2025-12208721-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala "G", y por IF-2025-13172280-APN-VOCXX#TFN se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que la Actuación Nº 19144-14851-2019 se inicia el 05/11/2019 a fs. 1/3, con la solicitud de devolución de los derechos de exportación establecidos por el Dto. 793/18 presentada por la firma "BAYER S.A." respecto del PE Nº 18008 EC01 001130 F, cuya copia obra a fs. 10/13. A fs. 14 Se inicia el proceso de repetición. A fs. 15 obra el SICNEA notificación. A fs. 16 luce print de pantalla del Sistema Malvina sobre una consulta de presupuesto general. A fs. 17/18 obra el listado de afectación de depósitos. A fs. 19 15 mediante Nota N°428/2021 (SECCIÓN ECONOMICA FINANCIERA) se remiten a la Sección Inspección Simultánea (AD CAMP). A fs. 20 se remiten las actuaciones mediante NOTA SEIS (DV OCAM) N° 134/23 a la Sección Sumarios. A fs. 21/22 obra el Dictamen Jurídico N°91/2023 (SESU AD CAMP). A fs. 23/25 luce la Resolución N°91/2023 (AD CAMP) que apela.

V.- Que 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 - IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado por este Tribunal en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación" (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en el 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".

Que en virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación al PE Nº 18008 EG03 000093 Y.

VI.- Que atento a que se resuelve en base a una decisión Plenaria de este Tribunal y a la complejidad de la cuestión debatida en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar, corresponde imponer las costas por su orden. Sobre las facultades del Tribunal en relación a la forma de imposición de costas, corresponde remitirse a los fundamentos de los votos de la mayoría en la sentencia de la Sala "E" de este TFN en la causa 10.694-A "Molinos Río de la Plata", de fecha 16/11/00.

Por lo expuesto, **voto por**:

Confirmar la Resolución 81/2024, dictada por el Administrador de la Aduana de Campana, dictada en la Actuación SIGEA 19144-14851-2019. Costas por su orden.

El Dr. Miguel N. Licht dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

En virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución 81/2024, dictada por el Administrador de la Aduana de Campana, dictada en la Actuación SIGEA 19144-14851-2019. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente, remítanse a guarda temporal.

Suscriben la presente los Dres. Claudia B. Sarquis y Miguel N. Licht, por encontrarse en uso de licencia el Dr. Horacio J. Segura (conf. art. 1162 del Código Aduanero).

Digitally signed by Miguel Nathan Licht
Date: 2025.02.13 13:13:50 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: 2025.02.13 15:19:49 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.13 15:20:07 -03:00