Expte. Nº 30181/2023
XEITOSIÑO SA (TF 15888732-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de marzo de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a través de la resolución de fecha 12/09/2022 la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (i) rechazar el planteo de falta de legitimación activa formulado por la demandada, con costas a su cargo y, (ii) rechazar el recurso interpuesto por la firma actora contra la Resolución N° 186/2021 dictada el 08 de noviembre de 2021 por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata (v. páginas 387/399 del archivo que contiene las actuaciones ante el TFN [DEO Nº 10509652, agregado a la causa el 01/08/2023]). A través de ese acto se había rechazado el reclamo de repetición de la suma total de $1.537.065,01 en concepto de derechos de exportación presuntamente abonados en demasía, correspondientes a los permisos de embarque Nros. 18037EC01008126P, 18037EC01008227R y 18037EC01007466V, oficializados en fecha 13/11/2018, 13/11/2018 y 18/10/2018, respectivamente. Impuso las costas por su orden dado que el fallo plenario en el que se fundaba la decisión era de fecha posterior a la apelación.

Para así decidir, se expidió en primer lugar respecto del planteo de falta de legitimación activa para reclamar la devolución de los derechos de exportación. En este punto, el Tribunal señaló que las destinaciones confrontadas con las constancias acompañadas por la actora y el Fisco Nacional demostraban que XEITOSIÑO SA -en su carácter de exportadora habilitada- documentó los Permisos de Embarque anteriormente señalados y abonó los derechos de exportación vinculados a ellos. Con lo cual, concluyó que en el caso se verificaba que quien abonó los tributos era el mismo sujeto que solicitó su devolución (conf. art. 777 y 809 del C.A.) y, además, no existían elementos de los que se desprenda la real y efectiva traslación de los derechos de exportación cuestionados en el precio pagado al comprador del exterior.

En cuanto al fondo de la controversia, recordó que mediante el Decreto Nº 793/2018 se había dispuesto fijar, hasta el 31/12 /2020, 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 correspondiese. Y entendió que las cuestiones planteadas en la causa resultaban sustancialmente análogas a las consideradas en el acuerdo plenario del 26/04/2022 dictado por ese tribunal en la causa “Petroquimica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163--APN-SGASAD#TFN), a cuyos fundamentos y conclusiones remitió.

II.- Que contra esa decisión la demandada interpuso recurso de apelación, y expresó agravios el 11 de octubre de 2022 (conf. páginas 408/425 del archivo que contiene las actuaciones del TFN) los que no fueron replicados por la parte actora.

En su escrito recursivo cuestionó el rechazo de la excepción de falta de legitimación activa. A tal fin, indicó que de las constancias de autos surgía acreditada la traslación de los derechos de exportación, y señaló que la actora no había “[…] explicado -ni mucho menos acreditado- las razones que dan sustento al presunto perjuicio o interés concreto, siendo que en la especie se produjo la traslación del tributo al importador extranjero […]”, sin que la firma haya probado el perjuicio sufrido.

Por otro lado, cuestionó que las costas relativas al fondo del asunto se hayan ordenado distribuir en el orden causado, y solicitó que sean impuestas a cargo de su contraria por haber resultado vencida.

III.- Que la parte actora apeló (el 26/10/2022) y expresó agravios el 27 de octubre de 2022, (conf. páginas 463/491 del archivo que contiene las actuaciones del TFN) los que fueron replicados por su contraria el 19 de noviembre de 2022 (v. pág. 523/522 de dichas actuaciones).

En primer término señaló que la decisión plenaria empleada como basamento de la sentencia recurrida no contiene un fundamento jurídico claro, ni resulta de ella una doctrina consistente, lo cual vulnera su defensa.

Además, afirmó la accionante en su crítica que el derecho de exportación cuya restitución pretende fue ilegítimamente establecido por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el referido Decreto N° 793/18, en contraposición con el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Señaló que la norma delegante contenida en el artículo 755 del Código Aduanero, no cumple los recaudos constitucionales

exigidos para el ejercicio de esa facultad (arg. art. 76, CN). Indicó, además, que en cualquier caso la fijación de tributos mediante actos del Poder Ejecutivo -aún mediante reglamentos delegados- comporta una violación del principio de reserva de ley, inquebrantable en materia tributaria (arg. arts. 4, 17, 52, 75, inc. 1, CN) y, en consecuencia, una transgresión del orden de prelación normativo consagrado por el constituyente.

Por otra parte, se quejó de que la sentencia haya reconocido -indirectamente- a la Ley Nº 27.467 la capacidad de convalidar los reglamentos legislativos impugnados, haciéndolos surtir efectos retroactivamente desde su dictado.

Aseguró que la decisión recurrida se contrapone a la doctrina sentada por la Corte federal en el caso "Camaronera Patagónica". Considera que los fundamentos desarrollados en el referido precedente *"…no han sido debidamente rebatidos en el presente fallo, toda vez que los argumentos expuestos radican más en una visión más bien teórica que jurídica de la legislación tributaria aduanera, en especial de los derechos de exportación".*

Citó en apoyo de su postura jurisprudencia de tribunales federales del interior del país que resolvieron por la afirmativa reclamos similares al que se debate en autos.

IV.- Que por otro lado, con fecha 25 de octubre de 2022 el Tribunal Fiscal de la Nación reguló honorarios en favor del letrado de la parte actora (por su doble carácter). A su vez, dicha regulación fue apelada por el letrado de la actora en fecha 28/10/2022 por considerar escaso el monto allí fijado, y por el Fisco Nacional en fecha 01/11/2022, por considerarlo elevado (ver pág. 437/438, 497/498 y 502 del archivo que contiene las actuaciones del TFN).

V.- Que a fojas 6/8 de la presente causa tomó intervención el Sr. Fiscal General.

En lo relativo a los agravios de la actora en cuanto al fondo del asunto indicó que -a su parecer- el caso debía resolverse con arreglo a los lineamientos fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 337:388.

VI.- Que expuesto ello corresponde ingresar al estudio de los recursos interpuestos por las partes. En primer lugar, cabe dar tratamiento al agravio de la demandada en cuanto al rechazo de la

excepción de falta de legitimación y, en su caso, analizar luego los planteos en cuanto al fondo del asunto, para finalizar con el examen de los recursos contra la regulación de honorarios practicada por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Asimismo, resulta pertinente recordar que esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re “Merlino Automotores S.A.”, del 12/03/2009; Sala II, in re “Frigorífico Marejada S.A.”, del 29/12/2009; Sala IV, in re “Agropecuaria Laishi S.A.” del 15/04/2010; esta Sala, in re “Agro Beef S.R.L (TF 31471-I) c/ DGI”, del 6/3/2014). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re “Agro Beef S.R.L”, cit.).

En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 01/11/2007, entre otros).

VII.- Que la demandada se agravió del rechazo de la excepción de falta de legitimación activa de la actora para reclamar los derechos de exportación. Dicha parte, sostuvo que tales derechos de exportación se hallaban incluidos en el precio de la mercadería exportada -lo que surgiría de los Permisos de Embarque agregados a la causa- y que ello demostraba la traslación del tributo por parte de la actora al importador extranjero.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal de la Nación había rechazado aquella excepción en tanto consideró que “[…] no ha sido acompañada ninguna constancia a la causa de la que se desprenda la real y efectiva incidencia/traslación de los derechos de exportación cuestionados en el precio pagado por el comprador del exterior.” Asimismo, había destacado que en el caso el único deudor de los derechos de exportación que debían pagarse por las operaciones en trato era el exportador que documentó las mismas, verificándose que quien abonó los tributos es el mismo sujeto que solicitó su devolución (Xeitosiño SA), en virtud de lo normado en el artículo 809 del CA.

Además, dicho Tribunal expresó que ello surgía de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa. En efecto, señaló

que la firma XEITOSIÑO SA documentó los PE Nros 18037EC01008126P, 18037EC01008227R y 18037EC01007466V y abonó los derechos de exportación vinculados a los mismos conforme resultaba acreditado con los comprobantes de pago VEP (ver. pág. 183, 207 y 229 del archivo que contiene las actuaciones del TFN) y de las constancias “SIM” (ver pág. 254, 256, 260, 262, 266, 268 de dichas actuaciones), entre otros.

A lo expuesto cabe agregar que el Código Aduanero no exige como requisito para la repetición de tributos que el interesado demuestre que no trasladó el mismo (v. arts. 1068 y ss. del código de rito), como sí ocurre en el caso del artículo 81 de la Ley N° 11.683 (según la reforma introducida por la ley 25.795). Esto fue a su vez advertido por el Tribunal Fiscal, y no surge ninguna mención de la demandada dirigida a rebatir dicha afirmación.

Debido a tales cuestiones, esto es, por un lado, que el Tribunal Fiscal concluyó -a partir de las constancias de la causa- que la actora fue quien documentó los Permisos de Embarque indicados y abonó los derechos de exportación vinculados a los mismos y que, por otro lado, la legislación aplicable al caso no exige del interesado -para los casos de repetición- demostrar que no trasladó el impuesto, la decisión del Tribunal Fiscal no se advierte arbitraria ni irrazonable en cuanto rechazó la excepción de falta de legitimación activa formulada por el Fisco Nacional.

Por ello, cabe desestimar el agravio formulado por la demandada en cuanto a este punto.

VIII.- Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver resulta sustancialmente análoga a la examinada por esta Sala en la causa N° 51.458/19, caratulada “Gut Metal SRL C/ EN-AFIP s /Dirección General de Aduanas”, del 5 de mayo de 2022, a cuyos fundamentos cabe remitir por razones de brevedad.

En esa oportunidad, este tribunal, por aplicación del precedente "Camaronera Patagónica" de la CSJN (Fallos: 337:388) decidió que resultaba incompatible con el texto constitucional la fijación de derechos de exportación por medio de un decreto del Poder Ejecutivo Nacional y que la Ley Nº 27.467 que había pretendido convalidarlos sólo pudo haber tenido el efecto de instituir los mencionados tributos *ex nunc*.

Razones de economía procesal hacen aconsejable seguir la doctrina de los fallos de la Corte Suprema cuando ella se refiere a asuntos análogos al que es materia de decisión, sin perjuicio de la posibilidad de que la parte interesada pueda invocar nuevos argumentos

y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta, situación que en el caso no se presenta (Fallos 212:51, considerandos 4° a 6°; 307:1094, considerando 2°, 315: 2386, considerando 7°, 325:2723, 332:1488, considerando 3° del dictamen del procurador al que se remitió la Corte en su totalidad, 334:582).

En consecuencia, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar la sentencia apelada, declarar la nulidad del Decreto Nº 793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa al oficializar los permisos de embarque Nros. 18037EC01008126P, 18037EC01008227R y 18037EC01007466V (ver pág. 186, 211 y 233 del archivo que contiene las actuaciones del TFN), cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada.

IX.- Que el reintegro al que da derecho esta decisión deberá ser comprensivo de los accesorios devengados a partir del momento establecido en el artículo 811 del Código Aduanero, calculados a la tasa pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina -expresamente prevista para estos casos desde el dictado de la Resolución Nº 598/19 del entonces Ministerio de Hacienda de la Nación (cfr. artículo 4º), y sus modificatorios [conf. esta Sala, causa Nº 55842/2019 “Sancor Cul c/ DGA s/recurso directo de organismo externo” sentencia del 17 de junio de 2021; y sus citas].

X.- Que atento a lo expuesto, corresponde imponer las costas por la actuación ante el Tribunal Fiscal y por ante esta instancia a cargo de la demandada vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN) y, en consecuencia, declarar inoficioso el tratamiento del agravio de la demanda relativo a este punto.

XI.- Que en cuanto a la regulación de honorarios practicada por el Tribunal Fiscal de la Nación, cabe señalar que resulta de aplicación la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación conforme a la cual no corresponde imponer costas ni realizar una regulación adicional, cuando la excepción a la que se hace referencia (en este caso, la excepción de falta de legitimación anteriormente analizada) no fue resuelta como de previo y especial pronunciamiento sino en la sentencia definitiva. Ello, debido a que este modo de considerarla y decidirla impide reconocerle las características de un incidente

independiente en los términos de los arts. 69 y 175 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 33 de la ley 21.839 (CSJN, E.277.XXXVII, "Exolgan c/ Distribuidora Química S.A. s/ Ds. y Ps.", pronunciamiento del 16 de agosto de 2005; y sus citas).

Por ello, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada por el Tribunal en fecha 25 de octubre de 2022, declarar inoficioso pronunciarse acerca de las apelaciones deducidas y diferir la regulación la regulación de los honorarios correspondientes a esta instancia hasta tanto se regulen los relativos a la actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Por todo lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: **1)** Rechazar el recurso de apelación de la parte demandada, hacer lugar al recurso de apelación de la parte actora, revocar la sentencia apelada, declarar la nulidad del Decreto Nº 793/18 y; consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa al oficializar el permiso de embarque Nros. 18037EC01008126P, 18037EC01008227R y 18037EC01007466V, con más sus respectivos intereses, de conformidad con lo establecido en los considerandos VIII y IX; **2)** Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); **3)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada por el Tribunal Fiscal de la Nación, y declarar inoficioso pronunciarse acerca de las apelaciones deducidas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Jorge Federico ALEMANY**

Pablo GALLEGOS FEDRIANI

Fecha de firma: 07/03/2024
Alta en sistema: 08/03/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38055827#402898016#20240306152650090

Fecha de firma: 07/03/2024
Alta en sistema: 08/03/2024
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#38055827#402898016#20240306152650090