**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
Las Malvinas son argentinas

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2022-114727872-APN-VOCXVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 26 de Octubre de 2022

**Referencia:** SENTENCIA - Expte. EX-2021-55647312- -APN-SGASAD#TFN "MINERA SANTA CRUZ S.A ."

---

En Buenos Aires, reunidos los Vocales integrantes de la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Christian M. González Palazzo y Pablo A. Garbarino, a fin de resolver en los autos caratulados **"MINERA SANTA CRUZ S.A c/ Dirección General de Aduanas s/ apelación"**, expediente N° **EX-2021-55647312- -APN-SGASAD#TFN**

**El Dr. González Palazzo dijo:**

**I.-** Mediante IF-2021-55647246-APN-DTD#JGM se presenta, por apoderado y patrocinio letrado, la firma del epígrafe e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 21/2021 (RESOL-2021-21-E-AFIP-SDGOAI) de la Subdirección de Aduanas del Interior de la Dirección General de Aduanas, recaída en el expediente administrativo SIGEA N° 12808-128-2019, mediante la cual no se hizo lugar a la acción de repetición incoada por la apelante en cuestión por la suma de $8.642.407,01, con más sus intereses, correspondientes a las destinaciones de exportación 18014ES03000091V - 19014EC09000018 L oficializadas con fecha 25/09/2018.

Sostiene que el Decreto N° 793/2018, el cual estableció el derecho de exportación que aquí se litiga, resulta inconstitucional por cuanto violenta el principio de reserva de ley y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria. En tal sentido, señala que debió aplicarse el precedente "Camaronera Patagónica" donde se afirmó que el único poder legítimamente facultado para crear tributos es el poder legislativo mediante la sanción de una ley y que no existe ningún otro poder del estado con dicha competencia. Asevera que la nulidad del Decreto es absoluta e insanable y que únicamente pudo recobrar virtualidad con el dictado de la Ley que lo validó; lo que recién ocurrió el 12/12/2018, cuando entró en vigencia la ley N° 27.467. A tal efecto, señala que la sanción de la ley posterior y con el mismo objeto que el Decreto revela la ilegitimidad de este último. A su vez, menciona que los efectos de la Ley, por la naturaleza tributaria de la materia, no podría aplicarse de manera retroactiva. Cita jurisprudencia, hace reserva de plantear el caso federal y solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y deje sin efecto la resolución recurrida, con costas al fisco.

**II.-** Mediante IF-2021-87824311-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado conferido y acompaña las actuaciones administrativas (archivos embebidos IF-2021-87816994-APN-DTD#JGM, IF-2021-87817098-APN-DTD#JGM y IF-2021-87817253-APN-DTD#JGM).

Realiza una negativa genérica. Expresa que los derechos de exportación cuya repetición se pretendió, al ser abonados en virtud de la normativa vigente a la fecha del registro de la operación (art. 726 del C.A) resultan constitucionales. Efectúa

un análisis de los antecedentes normativos. En tal sentido, manifiesta que los derechos de exportación del presente litigio fueron creados por la Resolución N° 11/12 del Ministerio de Economía y ratificados por las Leyes N° 25.148 y 25.645. Posteriormente, con fecha 15/05/2007 se dictó el Decreto N° 509/2007, cuya validez fue declarada por el Congreso por medio de la Resolución N° PE 310/07 del Senado de la Nación y la Resolución N° 2785-D -07 OD 2444 de la Cámara de Diputados de la Nación. Varios años después, mediante el Decreto N° 349/2016 se fijó la alícuota del cero por ciento (0%) al derecho de exportación de las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del MERCOSUR (en adelante N.C.M). Para así hacerlo, el Poder Ejecutivo se basó en las facultades conferidas en los art. 99 inc. 1 de la C.N. y 755 del C.A. Agrega que los decretos mencionados no tuvieron ratificación legislativa alguna. Posteriormente el poder ejecutivo estableció el Decreto N° 793/2018 que fijo hasta 31/12/2020 un derecho de exportación del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la N.C.M., con el límite establecido en el art 2 de $4 por cada dólar exportado, según la mercadería de que se trate. Luego, mediante el Decreto N° 865/2018 se modificó el art 2 del Decreto N° 793/2018 precisando la forma en que se debe determinar la aplicación del límite allí establecido. Expresa que bajo este marco normativo se liquidaron los tributos cuya repetición aquí se pretende. Por último, con fecha 04/12/2018 mediante la Ley 27.467 se convalidaron los mencionados decretos.

Afirma que la correcta interpretación del fallo “Camaronera” no lo hace aplicable al caso en cuestión y, por lo tanto, la interpretación que realiza la apelante no recepta el análisis completo de la sentencia dictada ni el sentido que quiso darle la C.S.J.N. Ello por cuanto, no se trata de una norma carente de respaldo legal porque el Decreto N° 793/2018 cuestionado, 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 siempre y cuando no sea expresamente derogada por el Congreso de la Nación. Bajo este análisis, considera que el Decreto N° 793/2018 tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, de conformidad a lo establecido en el art. 17 de la Ley N° 26.122. De esta manera, si bien el Decreto N° 793/2018 invoca en sus consideraciones el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el art 99 inc. 1 y 2 de la CN, dicha normativa fue sometida al control del Congreso quien lo refrendo y, en tal efecto, entiende que no se trata de un caso de tributo sin ley, violatorio del derecho de propiedad, en los términos del ya citado caso “Camaronera”.

Hace referencia a la limitación del artículo 1164 del C.A. en relación a la facultad de este Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de normas. En subsidio, solicita que se aplique el criterio establecido por nuestra C.S.J.N. en la causa “Cencosud S.A” y los intereses previstos en los arts 811 y 812 del CA. Cita jurisprudencia en sustento a su postura, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la resolución apelada, con costas.

**III.-** Que, de la compulsa de las actuaciones administrativas correspondientes a la causa, las que corren por cuerda, resulta que el procedimiento de repetición iniciado por la firma respecto la suma de $8.642.407,01, con más sus intereses, correspondientes a las destinaciones de exportación 18014ES03000091V - 19014EC09000018 L oficializadas el 25/09/2018, concluyó con el dictado de la resolución la Resolución N° 21/2021 (RESOL-2021-21-E-AFIP-SDGOAI) de la Subdirección de Aduanas del Interior de la Dirección General de Aduanas, recaída en el expediente administrativo SIGEA N° 12808-128-2019, la cual fue apelada en esta instancia.

**IV.-** 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 dictada por este Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A 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”

**V.-** Que siendo ello así y en virtud de lo dispuesto en el art. 151 de la Ley 11.683, resultando en el caso aplicable la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, corresponde confirmar la resolución apelada. En este sentido, y dejando a salvo mi opinión disidente con lo resuelto en el plenario de referencia respecto de las facultades de este Tribunal para realizar el control de validez de las normas en razón de lo dispuesto en el art. 75 inc. 22 y la Convención Americana de Derechos Humanos, las facultades del Poder Ejecutivo para fijar alícuotas de los derechos de exportación y la validez de la norma aquí cuestionada -a cuyo voto me remito-, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos abonados por la firma "MINERA SANTA CRUZ S.A." en relación a las destinaciones mencionadas, 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 las NCM fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda. En efecto, hasta tanto se mantenga vigente el plenario de referencia, habré de aplicar -con la salvedad expuesta- el criterio sentado por la mayoría de mis colegas, pues como operador jurisdiccional debo respetar el alcance de un acuerdo plenario aunque no comparta -estricto sensu- lo allí resuelto.

**VI.-** Que las costas deben imponerse por su orden en atención a la complejidad de la cuestión en trato y que el fallo el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del recurso (art. 1163 C.A.).

Por lo expuesto, **VOTO POR:**

1. Confirmar la Resolución N° Resolución N° 21/2021 de la Subdirección de Aduanas del Interior de la Dirección General de Aduanas en la actuación administrativo SIGEA N° 12808-128-2019.

2.-Costas por su orden.

*Así lo voto. -*

**El Dr. Pablo A. Garbarino dijo:**

**I.-** Que respecto a los hechos traídos a estudio, corresponde remitirse "brevitatis causae" a la descripción realizada por el Vocal preopinante.

**II.-** Que, sentado ello, cabe destacar el artículo 151 de la ley 11.683 establece expresamente, en relación a este Tribunal Fiscal, que "...*Cuando una cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en plenario.*.." (el subrayado me pertenece).

**III.-** Que, bajo tales premisas, corresponde destacar que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación", la competencia aduanera de este Tribunal Fiscal por mayoría -el suscripto no participó del referido Acuerdo por encontrarse en uso de licencia- acordó 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".

**IV.-** Que, por ende, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el suscripto in re "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA" (EX-2020-

24711043), del 22 de diciembre de 2021 y “Bunge Argentina S.A” (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la litis resulta plenamente aplicable, mutatis mutandi, la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, por lo que resulta ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente. **ASI LO VOTO.**

**V.-** Que, por lo demás, y toda vez que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del recurso, resulta procedente imponer las costas por su orden (art 1163 C.A.). **ASÍ TAMBIÉN LO VOTO**.

Que, en virtud del acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:**

**1.- Confirmar la Resolución N° Resolución N° 21/2021 de la Subdirección de Aduanas del Interior de la Dirección General de Aduanas en la actuación administrativo SIGEA N° 12808-128-2019.**

**2.- Costas por su orden.**

**Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.**

**Suscriben la presente los Dres. Christian González Palazzo y Pablo Garbarino por encontrarse vacante la Vocalía de la 18ª Nominación (Art. 1162 C.A.)**

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.26 13:31:25 -03:00

Pablo Adrian Garbarino
Vocal
Vocalía XVI Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.26 16:41:42 -03:00

Christian Marcelo Gonzalez Palazzo
Vocal
Vocalía XVII Sala F Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.26 16:41:42 -03:00