República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-66343737-APN-VOCXIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Junio de 2022

Referencia: Sentencia EX-2020-APN-89238989-SGASAD#TFN MINERA SANTA CRUZ SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Reunidos los Vocales miembros de la Sala "E", Dres. Juan Manuel Soria y Héctor Hugo Juárez -por encontrarse excusada la Dra. Musso- a fin de resolver en los autos caratulados **EX-2020-APN-89238989-SGASAD#TFN (MINERA SANTA CRUZ SA)**:

El Dr. Juan Manuel Soria dijo:

I.- El 21.12.2020 la firma "Minera Santa Cruz SA" interpone recurso de apelación contra la Resolución 15/2020 dictada por la Dirección Regional Aduanera Patagónica en el Expte. SIGEA 12762-475-2019, en cuanto dispuso no hacer lugar a la acción de repetición por la suma abonada en concepto de derechos de exportación relativos a la Exportación a Consumo bajo el Permiso de Embarque ("PE") 18019ES03000056E / 19019EC09000027Z oficializado el 26.11.18. Relata los antecedentes de la causa. Señala que el decreto 793/18 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 para disponerlo los arts. 99 inc. 1 y 2, de la Constitución y el 755 del Código Aduanero ("CA"). Manifiesta que los derechos de exportación son impuestos y que sólo pueden ser válidamente creados mediante la sanción de una ley aprobada por el Congreso; así lo establecen los artículos 4, 17 y 52, 76 y 99 inc. 3 y 75 inciso 1 de la Constitución. Señala que, por ello, recién el 4.12.18, con la publicación de la ley 27.467, se sancionaron legalmente y en cumplimiento con las disposiciones constitucionales los derechos de exportación exigidos a su mandante. Indica que la ley 27.467 entró en vigencia a los ocho días de su publicación, es decir, el 12.12.18. Por consiguiente, la exigencia de los derechos de exportación formulada entre el 4.09.18 y el 12.12.18 con fundamento en el decreto 793/18 resulta inconstitucional, por ser violatoria de la garantía de reserva de ley en materia tributaria prevista por la Constitución. En virtud de lo anterior es que Minera Santa Cruz S.A. inició acción de repetición a fin de obtener la íntegra devolución de los derechos indebidamente exigidos por la DGA con fundamento en el decreto 793/2018, en relación a una exportación cumplida antes del 12.12.18. Indica que, al interponer la acción de repetición, acreditó que los derechos pagados carecían de respaldo legal y que, por ello, la Dirección General de Aduanas ("DGA") los había cobrado indebidamente, en tanto sólo tenían como respaldo un acto administrativo y no una ley. Señala que no fue objeto de controversia que el pago de los derechos resultaba condición necesaria para la concreción de las ventas al exterior y, de allí, su carácter coactivo e inevitable para su representada, pues no le era posible documentar las exportaciones si el tributo no era pagado previo al embarque. Señala que la DGA confirmó los pagos

efectuados y rechazó la repetición con fundamento en que: (i) el decreto 793/18 no constituyó un supuesto de delegación impropia, sino que fue dictado en el marco de las facultades otorgadas por el art. 99 incs. 1 y 2 de la Constitución y el art. 755 del CA; y (ii) que el precedente "Camaronera Patagónica" no resultaba aplicable al caso, por cuanto en dicho caso se discutía la inconstitucionalidad de normas inferiores emanadas por el Ministerio de Economía e Infraestructura, como eran las resoluciones 11/02 y 150/02, mientras que en este caso se trata del decreto 793/18 y su modificatorio emanados del Poder Ejecutivo. Señala que, de tal modo, en manifiesta oposición con las normas constitucionales, la Aduana sostiene que el Poder Ejecutivo puede emitir decretos de naturaleza legislativa, aún sobre cuestiones tributarias, en violación al principio de reserva de ley que rige la materia. Señala que, sin desconocer la doctrina de la Corte en materia de delegación impropia, la Aduana pretende apartarse de ella afirmando que dicho precedente –"Camaronera"- no resultaría aplicable al caso por cuanto allí se cuestionaban resoluciones del Ministerio de Economía y no un decreto, como si dicha distinción tuviese alguna relevancia, o bien, como si resultare constitucionalmente valido la creación de tributos por vía de decreto. Indica que el principio de reserva de ley establecido en la Constitución y reconocido por la Corte en "Camaronera" establece 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. Manifiesta que si la Aduana quisiera ignorar el principio de reserva de ley con la finalidad de invocar la no aplicabilidad del referido precedente, su simple lectura le hubiera bastado para advertir la improcedencia de su afirmación, dado que la misma Corte sostuvo que ninguna carga tributaria puede ser exigida sin la preexistencia de una ley sancionada por el Congreso, como que dicha doctrina se aplica también a los casos de establecimiento de tributos mediante decretos de necesidad y urgencia, dado que la materia tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo ("PEN"). Señala que la Aduana omitió considerar los propios actos desplegados por el PEN que acreditan la ausencia de facultades para crear tributos y la inconstitucionalidad del decreto 793/2018, ya que a sabiendas del vicio del acto y con posterioridad a su dictado, presentó un proyecto de ley en el Congreso pretendiendo subsanar la creación de tributos por vía reglamentaria. Expone sus agravios reiterando lo ya expuesto en cuanto a la inconstitucionalidad de la exigencia de tributos mediante el decreto 793/18. Señala que la doctrina y -especialmente- la jurisprudencia de la Corte sostienen de forma unánime que los derechos de exportación tienen naturaleza tributaria y que, dentro de la clasificación tripartita, son "impuestos". Señala que, sin perjuicio de los matices que pueden presentar las concepciones doctrinarias, la cuestión parece firme y generalmente aceptada. Indica que se puede tomar como última y central referencia de esta aceptación, que ya había sido expuesta con mucha anterioridad por la doctrina y decisiones judiciales, la sentencia de la Corte en la causa "Camaronera", dictada como consecuencia de la aplicación de los derechos de exportación sobre el valor de las mercaderías, y que rechazó el último ataque a su indiscutible naturaleza tributaria librado por los órganos del PEN; indica que en los dictámenes de la Procuración General se señala a la causa "Asociación de los Testigos de Jehová (TF 25540) c/ DGA" y la contundente opinión sobre el punto del referido organismo en su dictamen del 10.06.11, para condenar la tesis de la Aduana de que los derechos de exportación serían *"instrumentos de regulación económica"*. En ese dictamen se señaló *"(…) la Aduana se limita a insistir de forma repetitiva y dogmática, en que los 'derechos aduaneros' no son impuestos, mas no agrega argumento alguno que permita poner en duda lo concluido por las etapas anteriores (…)"*. La Corte Suprema se remitió a ese dictamen en la sentencia del 27.12.11 que puso fin al litigio. Refiere luego la actora a las normas constitucionales y transcribe los arts. 4, 17, 52, 75 inc. 1, 76 y 99 inc. 3. Señala que, en conclusión, los derechos de exportación, en cuanto son tributos, sólo pueden ser establecidos por una ley del Congreso, y que solo le está permitido al PEN regular algunas cuestiones menores dentro de un acotado marco de acción que debe estar determinado en la ley del Congreso. Señala que los fundamentos del decreto 793/18 explican sólo la decisión de un poder incompetente para establecer el tributo, y resultan contrarios a la doctrina de la Corte. Funda lo anterior en cuanto el decreto invoca en sus considerandos el apartado 1 del artículo 755 del CA, como norma que sería habilitante para que el PEN grave con derechos la exportación para consumo de mercaderías, desgrave la que estuviere gravada y modifique los derechos de exportación establecidos, pretendiendo con ello dotar de legalidad la creación de tributos por parte del PEN, lo que la Constitución expresamente prohíbe. Manifiesta que resultó sorpresivo que el PEN haya pretendido fundar el dictado del decreto 793/18 en el ejercicio de facultades delegadas por el art. 755 del CA porque, a diferencia de la ley 27.467 sancionada el 4.12.18, el art. 755 del CA no constituye un instrumento de delegación legislativa acorde al texto de la Constitución. En el caso "Camaronera Patagónica" se sostuvo la ineficacia del artículo 755 del CA en tanto contiene una delegación inválida porque ni siquiera prevé alícuotas máximas y mínimas, situación que según la Corte colocaba a tal

norma "*a extramuros de los principios constitucionales*" (último párrafo del considerando 9 de la sentencia del caso "Camaronera"). Manifiesta que, según el voto de los Dres. Argibay y Petracchi en la misma sentencia, el artículo 755 no sería en sí mismo inconstitucional, pero si totalmente ineficaz para servir como fuente de un derecho de exportación, pues solo lo sería, según reza la disposición, "*en las condiciones previstas en este Código y en las leyes que fueren aplicables*", de modo que, en realidad, dichas facultades debían completarse por otras leyes, lo que ni en aquel caso ni en el presente ocurre. Cita jurisprudencia de la Corte referida al principio de legalidad en materia tributaria y referida a la reforma constitucional de 1994 y la redacción del art. 99 inc. 3 de la Carta Magna. Indica que la doctrina que emerge de las sentencias de la Corte es que podría ser válida, dentro de dicha norma constitucional, la fijación de alícuotas por parte del PEN, solo cuando estuviesen previstos en la ley los máximos y mínimos y ésta, además, contuviese una clara política, de modo que el reglamento solo se limite a cumplirla o interpretarla. Indica que lo anterior sólo ha ocurrido, en relación al decreto 793/18, recién a partir de la entrada en vigencia de la ley 27.467, el 12.12.18. Indica que a la fecha de promulgación del decreto 793/2018, el Congreso no había previsto mediante una ley el establecimiento del derecho de exportación, ni las alícuotas potencialmente aplicables, aún mediante el establecimiento de pisos y techos para su fijación. Contrapone que el derecho de exportación pagado y cuya devolución se exige, fue directamente creado por el decreto del PEN en violación a la Constitución. El decreto invoca como instrumento de delegación el art. 755 del CA que no refiere siquiera someramente a los elementos esenciales del tributo, ni al establecimiento de alícuotas entre mínimos o máximos. Manifiesta que la ambigüedad terminológica de dicha norma habría sido indebidamente interpretada por el PEN como una delegación de las facultades legislativas para crear tributos, en violación a los arts. 4, 17, 52, 76 y 99 inciso 3 de la Constitución y en contradicción con la interpretación de la Corte. Indica que corresponde al Tribunal Fiscal seguir la interpretación efectuada por la Corte, dado que las circunstancias examinadas y las cuestiones debatidas resultan sustancialmente análogas a las consideradas por el Alto Tribunal. Señala que, por otra parte, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a las sentencias dictadas por la Corte, razón por la cual carecen de fundamento las resoluciones de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos. Señala por último que el propio comportamiento del PEN evidencia la ilegitimidad del decreto 793/18. Transcribe los arts. 81 y 82 de la ley 27.467 e indica que ponen en evidencia la inconstitucionalidad del decreto 793/2018, por la necesidad en que se encontró el PEN de pedir la sanción de una ley, con la finalidad de adecuar la exigencia tributaria al marco constitucional. Señala que está claro que el establecimiento de los derechos de exportación mediante una ley no hubiera sido sancionado si se hubiere considerado que fueron legalmente establecidos por el decreto 793/18. Asimismo, destaca que la ratificación efectuada por ley no implica la convalidación retroactiva del referido decreto, que adolece de nulidad absoluta e insanable desde sus inicios, aun cuando no exista motivo alguno para privarla de sus efectos propios a partir de la fecha de promulgación de la ley 27.467, y con relación a los hechos imponibles acaecidos después de su entrada en vigencia (refiere a Fallos 321:347, consid. 10 y a "Camaronera Patagónica", consid. 11 *in fine*). Señala que la doctrina expuesta fue reiterada, en relación al decreto 793/18, por la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia en "ESTELAR RESOURCES LIMITED S.A. c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL s/AMPARO LEY 16.986" (sentencia del 26.12.18). En el mismo sentido se expidió la Sala A de la Cámara Federal de Rosario en autos "DANES SRL c/ PODER EJECUTIVO NACIONAL s/ Amparo Ley 16.986" del 27.08.20 que confirmó la sentencia de primera instancia que dispuso declarar la inconstitucionalidad del decreto 793/2018 y ordenó a la AFIP a devolver las sumas abonadas por el contribuyente en concepto de derechos de exportación. Concluye que corresponderá dejar sin efecto la exigencia de tributos derivada del decreto 793/18 por cuanto no se ajusta al texto constitucional. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, plantea el caso federal y peticiona que se haga lugar al recurso de apelación y deje sin efecto la resolución recurrida, con costas.

II.- La representación fiscal contesta el traslado conferido y niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Asimismo, desconoce toda prueba documental aportada por la contraria que no coincida con la obrante en las actuaciones administrativas. Reseña los hechos y la normativa aplicable: arts. 724, 725 y 755 del CA, Resolución 11/02 del Ministerio de Economía, decretos 509/2007, 349/2016 793/2018, 865/2018 y ley 27.467, explayándose en relación a todo ello y a la interpretación que efectúa la recurrente respecto del fallo "Camaronera", la cual considera desacertada y entiende no recepta el análisis completo de la sentencia allí dictada, ni tampoco el sentido que le dio la Corte Suprema. 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” de este tribunal, 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. Agrega que la contraria plantea, como único argumento, la inconstitucionalidad de normas jurídicas, entendiendo que, conforme la normativa transcripta, este tribunal no debería expedirse al respecto. En subsidio, solicita se rechace la repetición intentada. Indica que, en el hipotético caso que se hiciera lugar a la repetición, corresponde aplicar el Fallo “Cencosud” y los artículos 811 y 812 del CA. Ofrece como prueba las actuaciones administrativas, hace reserva del caso federal y pide que se confirme la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- El 10.06.22 mediante PV-2022-58732719-APN-VOCXIII#TFN se elevan los autos a la Sala “E” y se excusa la Dra. Cora M. Musso en los términos de los arts. 17 inc. 1 y 30 del C.P.C.C.N., 150 de la Ley 11.683 (t.o. 1998) y 1140 del Código Aduanero, la que es acepta conforme INLEG-2022-63296129-APN-TFN#MEC de fecha 23.06.2022 y surge del nuevo sorteo (IF-2022-65218476-APN-SGASAD#TFN) que se designó al Dr. Christian M. González Palazzo como Vocal sustituto para integrar la sala. El 30.06.22 mediante IF-2022-66185071-APN-VOCXIII#TFN se los pasa a sentencia.

IV.- Las actuaciones administrativas SIGEA 12762-475-2019 se inician el 01.08.19 con la solicitud de devolución de la suma de $ 4.960.380,00 en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación 18014ES03000056E/190019EC09000027Z, oficializada el 26.11.18**.** A fs. 1/30 se agrega el recurso y documental con los que la firma Minera Santa Cruz S.A. funda la devolución solicitada. A fs. 31/32 con fecha 23.09.19, se tiene por deducido el procedimiento de repetición y finalmente, previo a elevar los autos a la Dirección Regional Aduanera Patagónica, se remiten a la Sección Económica y Financiera a efectos de certificar el pago efectuado por la actora. A fs. 33 se agrega la cédula de notificación de dicho auto, dirigida a la recurrente, que fuera notificada el 23.09.19. A fs. 34/35 se agregan los comprobantes de liquidación manual correspondiente a las destinaciones de autos. A fs. 36 el Jefe de la Sección Inspección Ex-Ante informa que la liquidación de los derechos de las destinaciones de autos se llevó a cabo en los términos del decreto 793/18. A fs. 38/49 se agrega la documentación relativa a las destinaciones y, previo, a fs. 37, el resumen con el detalle de la repetición solicitada en el sumario, conforme la Res. Gral. (AFIP) 2365. A fs. 50/51 obra glosada la Nota 41/2019 (AD PDES) por la cual, con fecha 14.11.19, se informa que no resultaría aplicable la doctrina sentada en el caso “Camaronera Patagónica”, que excede a dicha instancia lo planteado como repetición de tributos, que no se encuentra facultada la DGA para declarar la inconstitucionalidad del Dto. 793/2018 y que, por todo ello, se elevan los autos al Jefe de División a los fines que estime corresponder. A fs. 52/55, con fecha 26.12.19 se agrega el Dictamen Jurídico 79/19 (DV RJU5) por el cual se interpreta que no corresponde hacer lugar a la repetición interpuesta y a fs. 56/57 se dicta la resolución que se apela en autos.

V.- Corresponde resolver en la causa si la Resolución 15/2020 de la Dirección Regional Aduanera Patagónica, en cuanto dispuso no hacer lugar a la devolución de la suma pretendida por Minera Santa Cruz S.A. en concepto de derechos de exportación abonados con relación a la destinación 18014ES03000056E/190019EC09000027Z, se ajusta a derecho. Mediante el referido PE la actora documentó, con fecha 26.11.18, bajo la modalidad de precios revisables, la exportación de la mercadería allí declarada abonando los derechos establecidos por el decreto 793/18 que los fijó, para todo el universo arancelario, con una alícuota del 12% (con un tope de 3 o 4 pesos, según el tipo de mercadería). La actora cuestiona la validez constitucional del decreto 793/18 por los fundamentos que expone y remitiendo al precedente de la Corte *in re* “Camaronera Patagónica” (Fallos: 337:388) del 15.04.2014.

Asiste razón a la actora en su planteo, conforme los fundamentos que, en un caso análogo al presente, expuse en mi voto correspondiente a la sentencia de esta Sala E del 29.10.21, autos “PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA” (EX2020-24698973-APN-SGASAD#TFN) la cual, en mérito a la brevedad, se considera integrando este voto (puede verse en https://jurisprudenciatfn.mecon.gob.ar/wp-content/uploads/2022/02/EX-2020-24698973-APN -SGASADTFN-

29-10-2021.pdf). En consecuencia, opino que correspondería: declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 04.09.18 y 04.12.18 con fundamento en los arts. 76 y 99 inc. 3 de la Constitución y revocar la resolución apelada; hacer lugar al reclamo de repetición de la actora por la suma que reclama, con más sus intereses hasta la fecha de efectivo pago (art. 811 del CA) e imponer las costas a la Aduana vencida.

VI.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, el 26.04.22, este Tribunal por el 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", por mayoría, acordó fijar la siguiente doctrina legal: "(…) *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"*. Conforme lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, resulta aplicable a este caso la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, correspondiendo confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Minera Santa Cruz S.A.

VII.- En atención a que el fallo plenario es de fecha posterior a la interposición del recurso de apelación, resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina Sala "E" in re Molinos Rio Molinos Río de la Plata SA" del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7-10-04 (TFN 15197-A).

VIII.- Por ello VOTO por:

Confirmar la Resolución 15/2020 de la Dirección Regional Aduanera Patagónica, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Minera Santa Cruz S.A., imponiendo las costas por su orden.

El Dr. Héctor Hugo Juárez dijo:

Que adhiere a lo resuelto por el Dr. Soria, en cuanto confirma la Resolución Nro. 15/2020 dictada por la Dirección Regional Aduanera Patagónica (RESOL2020-15-E-AFIP-DIRAPT-#SDGOAI) en el Expte. SIGEA 12762-475-2019 (AD PDES), por la que se dispuso rechazar el pedido de devolución efectuado por la recurrente, imponiendo las costas por su orden. Ello, por aplicación de la doctrina legal (art 151 de la ley 11.683) recaída en el Fallo Plenario de este Tribunal (**IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN)**, de fecha **26/04/2022**, dictado en la causa **EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN**, caratulada **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"**, en la que por mayoría se resolvió: "*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"*, con fundamento en los argumentos allí expuestos.

Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, **SE RESUELVE**:

Confirmar la Resolución 15/2020 de la Dirección Regional Aduanera Patagónica, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Minera Santa Cruz S.A., imponiendo las costas por su orden.

Regístrese y notifíquese.

Suscriben la presente los Dres. Soria y Juárez, por encontrarse excusada la Dra. Musso (arts. 59 del RPTFN y 1162 del CA).

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.30 18:29:12 -03:00

Hector Hugo Juarez
Vocal
Vocalía XV Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.30 18:38:42 -03:00

Juan Manuel Soria
Vocal
Vocalía XIII Sala E Competencia Aduanera
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.30 18:38:43 -03:00