**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-2024-17529257-APN-VOCXX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 19 de Febrero de 2024

**Referencia:** EX-2022-91007546- -APN-SGASAD#TFN, caratulado "REFINERIA DEL NORTE S. A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación"- Sentencia

---

**Tribunal Fiscal de la Nación**

Reunidos los Vocales integrantes de la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación, Claudia B. Sarquis (titular de la Vocalía 20° Nominación), Horacio J. Segura (titular de la Vocalía 21° Nominación), y Miguel N. Licht (titular de la Vocalía 19° Nominación), a fin de resolver en el expediente **EX-2022-91007546- -APN-SGASAD#TFN,** caratulado **"REFINERIA DEL NORTE S. A. c/D.G.A. s/Recurso de apelación**",

**La Dra. Claudia B. Sarquis dijo:**

**I.-** Que se presenta la firma REFINERIA DEL NORTE S A, por apoderado, e interpone recurso de apelación contra las resoluciones RESOL-2022-16-E-AFIPDIRAHI#SDGOAI, RESOL-2022-17-E-AFIPDIRAHI#SDGOAI y RESOL-2022-18-E-AFIPDIRAHI#SDGOAI dictadas en los expedientes SIGEA 19144-9468-2019, 19144-9423-2019 y 19144-9422-2019, respectivamente por medio de las cuales se resolvió no hacer lugar a la devolución de la suma de $ 16.298.910,29 pretendida, y abonada en concepto de derechos de exportación en relación a los PE nros. 18 057 ES02 61 B/18 057 EC08 56 S, 18 057 ES02 50 W/18 057 EC08 48 T y 18 057 ES02 47 F/18 057 EC08 47 S. Efectúa un resumen de lo acontecido en sede administrativa. Entiende que lo resuelto por la CSJN en torno al principio de legalidad en materia tributaria en el precedente "Camaronera Patagónica" resulta directamente aplicable al caso y que no tiene incidencia alguna en la doctrina allí sentada la ley 26.939 de aprobación del Digesto Jurídico Argentino ni la ley 26.122. Señala que la exigencia de pago de los derechos de exportación creados por el decreto 793/2018 resulta ilegitima, por lo que el pago efectuado en los permisos de embarque resulta un pago sin causa. Realiza un desarrollo teórico sobre el principio de legalidad y concluye que los derechos de exportación adicionales fijados por el PEN mediante el decreto 793/2018 —dictado al amparo de las facultades delegadas del art. 755 del CA— violentan el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación tributaria. Reseña el precedente "Camaronera Patagónica" y aduce que el PEN no se encontraba facultado, ni siquiera por la amplia delegación que efectuó el art. 755 del CA, para imponer un

derecho de exportación adicional; y que eso no se modifica por la validación efectuada por la ley 26.939 al Código Aduanero, solo resultando válidos dichos derechos de exportación a partir de su ratificación por la ley 27.467 (B.O. 4/12/2018). Manifiesta que, dada la fecha de registro de los permisos, los tributos resultan inconstitucionales. Indica que el procedimiento de la ley 26.122 de validación posterior por el Congreso de decretos puede darse en materia de delegación permitida, pero nunca sobre delegación prohibida y que, además, el decreto 793/2018 nunca fue sometido al control de la ley 26.122. Cita jurisprudencia aplicable al caso. Entiende que este Tribunal Fiscal tiene facultades para dictar la inconstitucionalidad de la norma. Entiende que no aplica al caso el Plenario del Tribunal Fiscal “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”. Ofrece prueba y solicita que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

**II.-** Que la representación fiscal contesta el traslado conferido. Niega todas y cada una de las afirmaciones y hechos manifestados por la contraria que no sean objeto de su expreso reconocimiento. Precisa que no resulta aplicable al caso de autos el precedente del Máximo Tribunal "Camaronera Patagónica", dado el diferente contexto normativo que se presenta en el caso de autos, en tanto al momento de la entrada en vigencia de la Resolución N° 11/2002 (05/03/02) aún no había sido dictada la ley 26.122. Analiza los antecedentes normativos que dieron lugar a la fijación de los derechos de exportación. Pone de resalto la abundante jurisprudencia de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo, en cuanto a la legitimidad de la delegación efectuada a favor del Poder Ejecutivo con arreglo al artículo 755 del Código Aduanero. En otro orden, plantea la incompetencia del Tribunal para declarar la inconstitucionalidad de las normas (art. 1164 del C.A.). Sostiene que la actora no acreditó haber efectivamente abonado los derechos de exportación cuya devolución reclama. En subsidio, solicita la aplicación del fallo de la CSJN "Cencosud" y los intereses previstos en los arts. 811 y 812 del C.A. Ofrece prueba, hace reserva de caso federal y peticiona que se confirme la resolución aduanera, con costas.

**III.-** Que mediante PV-2023-151725732-APN-VOCXX#TFN se declara la causa de puro derecho, en PV-2024-12977625-APN-VOCXX#TFN se elevan los autos a la Sala “G” y en IF-2024-13531474-APN-VOCXX#TFN se pasan los autos a sentencia.

**IV.1-** Que la Actuación N° 19144-9468-2019 se inicia el 2/09/2019 con la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados por los PE nros. 18 057 ES02 61 B/18 057 EC08 56 S, por la suma de u$ 155.178,37 (fs. 1/4). A fs. 8/14 obran copias de los citados permisos de embarque. A fs. 24/26 surgen comprobantes de pago de la liquidación mediante el Sistema Malvina. A fs. 22 surge un informe de la Aduana de San Lorenzo en la que constata que la firma abonó en concepto de derechos de exportación el monto cuestionado. A fs. 31/38 se emite el dictamen 257/2022 (DV RJU2). A fs. 45 se dicta la Resolución RESOL-2022-16-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI apelada en autos.

**IV.2-** Que la Actuación N° 19144-9423-2019 se inicia el 2/09/2019 con la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados por los PE nros. 18 057 ES02 50 W/18 057 EC08 48 T, por la suma de u$ 133.459,81 (fs. 1/4). A fs. 8/14 obran copias de los citados permisos de embarque. A fs. 19 y 22/25 surgen comprobantes de pago de la liquidación mediante el Sistema Malvina. A fs. 21 surge un informe de la Aduana de San Lorenzo en la que constata que la firma abonó en concepto de derechos de exportación el monto cuestionado. A fs. 30/37 se emite el dictamen 258/2022 (DV RJU2). A fs. 42 se dicta la Resolución RESOL-2022-17-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI apelada en autos.

**IV.3-** Que la Actuación N° 19144-9422-2019 se inicia el 2/09/2019 con la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados por los PE nros. 18 057 ES02 47 F/18 057 EC08 47 S, por la suma de u$ 135.224,44 (fs. 1/4). A fs. 8/13 obran copias de los citados permisos de embarque. A fs. 19 y 22/25 surgen comprobantes de pago de la liquidación mediante el Sistema Malvina. A fs. 26 surge un informe de la Aduana de San Lorenzo en la que constata que la firma abonó en concepto de derechos de exportación el monto cuestionado. A fs. 30/37 se emite el dictamen 259/2022 (DV RJU2). A fs. 43 se dicta la Resolución RESOL-2022-18-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI apelada en autos.

**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".*

Ahora bien, en relación a las exportaciones documentadas bajo los Permisos de Embarque nros. 18 057 ES02 61 B/18 057 EC08 56 S, oficializados el 20/12/2018, es decir, con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.467 (4/12/2018), conforme copias del mismo agregadas a fs. 11 de sus actuaciones administrativas, rige como alícuota de derechos de exportación aplicable a la mercadería exportada (P.A. 2710.52.49.990H), la del 12% dispuesta por el Decreto N° 793/2018, la cual correctamente aplicó el Sistema María.

En virtud de lo señalado, debe rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación en relación a los PE nros. 18 057 ES02 61 B, 18 057 EC08 56 S, 18 057 ES02 50 W, 18 057 EC08 48 T, 18 057 ES02 47 F y 18 057 EC08 47 S, abonados en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018 mediante el cual se dispuso 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 corresponda.

**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:

1.- Confirmar las resoluciones RESOL-2022-16-E-AFIPDIRAHI#SDGOAI, RESOL-2022-17-E-AFIPDIRAHI#SDGOAI y RESOL-2022-18-E-AFIPDIRAHI#SDGOAI dictadas en los expedientes SIGEA 19144-9468-2019, 19144-9423-2019 y 19144-9422-2019, respectivamente.

2.- Costas por su orden.

**El Dr. Horacio J. Segura dijo:**

Adhiero en el fondo de lo resuelto en la cuestión planteada, excepto en cuanto a la imposición de las costas, que deberá soportar 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).

**El Dr. Miguel N. Licht dijo:**

Adhiero al voto de la Dra. Sarquis.

**En virtud del acuerdo que antecede, por unanimidad SE RESUELVE:**

1.- Confirmar las resoluciones RESOL-2022-16-E-AFIPDIRAHI#SDGOAI, RESOL-2022-17-E-AFIPDIRAHI#SDGOAI y RESOL-2022-18-E-AFIPDIRAHI#SDGOAI dictadas en los expedientes SIGEA 19144-9468-2019, 19144-9423-2019 y 19144-9422-2019, respectivamente.

2.- Costas por su orden.

Regístrese y notifíquese. Firme que quede la presente, por Secretaría General de Asuntos Aduaneros, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Horacio Joaquin Segura
Date: 2024.02.19 11:39:19 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 Miguel Nathan Licht
Date: 2024.02.19 17:22:20 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: 2024.02.19 18:04:13 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: 2024.02.19 18:04:37 -03:00