18.983/2023 “Minera Santa Cruz c/ EN -AFIP- DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”

Buenos Aires, 24 de mayo de 2023.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 22/06/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución 2020-6-E-AFIP-DIRAPT dictada por el Director de la Dirección Regional Aduanera Patagónica en la Actuación SIGEA n° 12762-482-2019. Impuso las costas del proceso por su orden.

Para así resolver, el Dr. Horacio J. Segura en su voto (al que luego adhirieron la Dra. Sarquis y el Dr. Licht), en primer lugar precisó que, la actuación nro. 12762-482-2019, se inició con la solicitud de devolución de derechos de exportación presentada por la recurrente, en relación a los PE N° 18019ES03 000049G – 19019EC09000020J, abonados en virtud de lo dispuesto en el Decreto 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.

Expuso que, las cuestiones planteadas en el *sub examine* eran sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022, dictado por ese Tribunal, en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA s/recurso de apelación”, expediente Nº EX-2020-24600163 -APN-SGASAD#TFN, a cuyos fundamentos y conclusiones se remitió por razones de brevedad.

En tales condiciones, sostuvo que debía rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación, objeto de autos.

II.- Que contra dicho pronunciamiento interpusieron sendos recursos de apelación, la actora el 1/07/2022 (concedido el 5/07/2022) y, el Fisco Nacional el 16/08/2022 (concedido el 13/09/2022).

La actora expresó agravios el 7/07/2022, los que fueron replicados por la contraria el 16/08/2022.

El Estado Nacional expresó agravios el 16/08/2022, los que fueron replicados por la contraria el 16/09/2022. Se agravió respecto de la distribución de las costas en el orden causado.

III.- Apelación de la actora:

A título preliminar, la apelante alega que los fundamentos del plenario se encuentran en el voto del Dr. Licht, a cuyo criterio adhirió el Dr. Segura y en los votos propios de la Dra. Sarquis y del Dr. Juárez.

Manifiesta que el denominador común del fallo, no obstante la diferente extensión de los votos vertidos en el plenario, podría resumirse de esta manera: 1. El Decreto 793/2018 es un reglamento ejecutivo dictado en el ejercicio de una delegación impropia de facultades legislativas habilitada en los términos del artículo 755 del Código Aduanero. 2. La delegación impropia de facultades legislativas resulta permitida en cuestiones específicamente aduaneras, pues presenta contornos o aspectos peculiares distintos y variables que lleva a optimizar el sentido y alcance del principio de legalidad. 3. El artículo 755 del Código Aduanero ha sido incluido en el Digesto Jurídico Argentino (Ley 26.939) y considera que se ha ratificado la delegación impropia del Congreso Nacional al Poder Ejecutivo Nacional para fijar los derechos de exportación. 4. El Decreto 793/2018 en tanto norma delegada debió haber sido objetado o rechazado por el Poder Legislativo en los términos de la ley 26.122, lo que no ha ocurrido en momento alguno y de allí que debe considerarse válido y vigente al momento en que dicha parte realizó el pago.

Precisa que, el voto del Dr. Licht contiene argumentos adicionales, que son los siguientes: 5. Se destaca que se ha reconocido naturaleza tributaria a toda contribución patrimonial de carácter coactivo y de acuerdo con ese temperamento correspondería la sujeción al principio de legalidad en materia tributaria (artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional), con las limitaciones para su ejercicio por el Poder Ejecutivo Nacional (artículos 76 y 99 CN). 6. Relativiza la vigencia del principio de legalidad, ya que existen a su juicio obligaciones patrimoniales económicas, regidas por el derecho público y cuyo tratamiento constitucional no impone la observancia del principio de reserva de ley. Señala en concreto que con excepción del caso “Camaronera Patagónica” (*Fallos* 337:388) la doctrina de la Corte Suprema ha sido benevolente con relación a la delegación impropia en materia aduanera. Según la sentencia si se ratificase la doctrina de la Corte Suprema en “Camaronera Patagónica” y se considerase que la única delegación permitida es la que dispone el artículo 76 de la Constitución Nacional, para materias determinadas de administración o situaciones de emergencia pública, la cuestión referida a los derechos de exportación, “pasarían a estar signadas por una reserva de ley absoluta”. 7. Alude y también lo hace el Dr. Juárez en su voto, a la experiencia global de la delegación de facultades en la materia aduanera, dado además que no regirían para los derechos de exportación, las reglas estrictas del principio de legalidad que rigen en materia impositiva. Considera que “el artículo 755 del CA, no es una norma tributaria, ni tampoco es una ley delegante en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional”, la que deberá diferenciarse de las normas de carácter tributario (Considerando CXXIII). 8. Examina la naturaleza de las funciones atribuidas al Tribunal Fiscal de la Nación, que considera de carácter judicial en su naturaleza pero que no integra el Poder Judicial, dado el sistema de designación de los jueces que lo integran. Luego establece una conclusión que difiere de la doctrina tradicional y sostiene que la llamada “actividad jurisdiccional de la administración” no deja de ser

#37768713#370192355#20230524081854605

actividad administrativa del Poder Ejecutivo. 9. Continúa luego con el repaso de la diferencia tradicional de conceptos entre la delegación propia e impropia para luego pasar al examen de la vigencia de la legislación delegante, dada la Cláusula Transitoria Octava que previo la caducidad de la legislación delegada preexistente, salvo que el Congreso de la Nación la ratifique expresamente por una ley, destacando que de llevarse a extremos la interpretación de la norma, podría sostenerse que han quedado derogadas normas penales en blanco, lo que ocurriría -según sostiene- con la ley del régimen penal cambiario. Concluye, sin embargo, que la Corte Suprema siempre encontró el fundamento de las delegaciones impropias en el entonces artículo 86 inc. 2° de la CN (hoy el 99 inc. 2), de modo que no existirían en la jurisprudencia la categoría de reglamentos delegados sino solamente los reglamentos ejecutivos.

Sentado ello, sostiene la recurrente que tanto la Dirección General de Aduanas, como luego la sentencia del Tribunal Fiscal, han intentado diferenciar sin éxito el caso aquí planteado, de la sentencia del 15 de agosto de 2014, dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Camaronera Patagónica”.

Esgrime que, estos argumentos se derrumban ante la evidencia que dos Cámaras Federales (Rosario y Comodoro Rivadavia) dispusieron la ilegitimidad del Decreto 793/2018 y que el recurso extraordinario federal que, en ambos casos, planteó el Estado Nacional, fue rechazado por la Corte Suprema. Concretamente, se refiere a la sentencia del 26 de noviembre de 2020 del más Alto Tribunal que declaró la improcedencia del recurso extraordinario en "Estelar Resources Limited S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional s/amparo ley 16,986”. Igual declaración hizo el tribunal cimero en “Danes SRL c/PEN s/amparo ley 16.986”, del 3/06/2021.

Alega que el apartamiento del Tribunal Fiscal de la jurisprudencia de la Corte Suprema no está justificado.

Agrega que, la sentencia del organismo jurisdiccional administrativo también pasa por alto el criterio diferente al del Plenario, establecido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo en fechas más recientes. Cita precedentes.

Aduce que, en el plenario del TFN, la tesis mayoritaria interpreta que aquél no puede válidamente revisar la constitucionalidad de las normas, excepto cuando la misma hubiera sido declarada en una sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Destaca que, sin perjuicio de lo anterior, la controversia planteada en este caso se refiere a cuestiones sobre las que ya se ha expedido de manera reiterada la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por lo que correspondía, sin lugar a dudas, que el Tribunal aplicase la doctrina emergente de sus fallos.

Invoca que, las cuestiones resueltas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación son las siguientes: a) el derecho de exportación debe ser establecido por ley; b) si por necesidades del comercio internacional es necesario delegar alguna facultad en el Poder Ejecutivo la norma que lo instrumente debe establecer un marco preciso para el ejercicio de esas facultades; c) ningún derecho de exportación establecido por el Poder Ejecutivo puede fundarse exclusivamente en el artículo 755 del Código Aduanero, ya que dicha norma no es un “marco preciso” para el ejercicio de sus facultades; d) la ratificación por ley de una norma administrativa que estableció una alícuota solo puede regir hacia el futuro y no tiene efectos retroactivos; e) los derechos de exportación son tributos.

En tales condiciones, entiende que, el único fundamento para oponerse a la aplicación del artículo 1164 sería que la Corte Suprema no se haya expedido respecto del Decreto 793/2018, pues la sentencia de la Corte en “Camaronera” se refería a una norma anterior (Resolución 11/2002). O sea, en esta interpretación, bastaría que se cambie la numeración de la resolución o

decreto para tornar imposible la aplicación de la norma, pese a que la cuestión sustancial sea idéntica.

Considera que dicho fundamento implicaría vaciar de contenido al artículo 1164 para convertirlo en letra muerta, ya que bastaría que el Poder Ejecutivo dicte periódicamente actos administrativos iguales pero cambiando su numeración para que jamás se pueda aplicar la declaración de inconstitucionalidad. Sería un enorme dispendio jurisdiccional en el caso y además no existe beneficio alguno para los fines del Estado Nacional de asegurar la justicia.

Afirma que tanto los derechos de exportación como los de importación se pagan antes de registrar la declaración aduanera. De modo que siempre que se controvierta la validez de la norma que estableció la alícuota, el tributo ya se encuentra pagado. O sea que el exportador debería verse siempre obligado a llegar ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación o ante la Cámara Federal.

Destaca que la cuestión planteada no se refiere a la posibilidad del Estado Nacional de gravar las exportaciones con tributos, sino solo a ciertas retenciones percibidas indebidamente durante un período corto de tiempo (cuatro meses). No está en juego ni una restricción excesiva a las facultades del Poder Ejecutivo ni la imposibilidad en que se encontraría para regular de un modo eficiente el comercio exterior.

Considera que, si hay algo grave en este asunto ha sido la falta de reacción y desdén absoluto que demostró el Poder Ejecutivo al promulgar el Decreto 793/2018, frente a la Constitución Nacional y a la docencia gratuita que ejerció la Corte Suprema en el año 2014 con el fallo “Camaronera Patagónica S.A.”. Aduce que solo por la impericia o ignorancia del Poder Ejecutivo del derecho vigente, que la sentencia equivocadamente justifica, pudo llegarse a este juicio.

Pone de relieve que, no es razonable sostener, como lo hacen dos de los Vocales, que existe una delegación amplia en materia de derechos de importación y que ésta no sea cuestionada. Por el contrario, esa delegación no es amplia y se encuentra acotada por los tratados internacionales suscriptos por la República Argentina como ocurre con el GATT, la ALADI y el Mercosur. De acuerdo con la lista negociada en la Ronda de Marrakesh aprobada por la ley 24.425, en ningún caso la República Argentina puede establecer derechos de importación superiores al 35% *ad valorem* y dicho límite es aún menor para una cantidad de productos, finalmente el Mercosur estableció un Arancel Externo Común bien por debajo del 35% (la mayoría es del 18%) y la liberación generalizada para los productos originarios del área.

Apunta que es reiterada y prácticamente unánime en la legislación, jurisprudencia y doctrina que los derechos de exportación son tributos cuyo presupuesto de hecho o hecho generador se encuentra previsto en el artículo 724 del Código Aduanero, en tanto involucra una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realiza la acción gravada con destino a las arcas públicas.

Manifiesta que los derechos presentan las siguientes características comunes a todos los tributos: a) tienen por fuente un acto unilateral del estado y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece de toda eficacia a esos efectos. b) No existe acuerdo alguno de voluntades puesto que los tributos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública.

Al respecto, indica que la sentencia del Tribunal Fiscal no lo dice expresamente pero de la lectura de sus fundamentos parece desprenderse que no se aplicarían a estos tributos, las garantías que considera aplicables a los restantes. Al adoptar esta tesis, la sentencia debió soslayar y omitir la crítica

contundente de la Corte Suprema a esta tesis, desde mucho antes de "Camaronera Patagónica".

Esgrime que el Máximo Tribunal se ha referido a la aplicación del principio de legalidad, especialmente, ha sostenido: *"los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" y "ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones".*

Añade que dicha consolidada doctrina fue sostenida siempre aún en casos donde se cuestionó el establecimiento de un tributo o su modificación mediante un decreto de necesidad y urgencia, al afirmarse que la naturaleza tributaria supone una limitación constitucional infranqueable para el Poder Ejecutivo, un valladar que no cede ni aún mediante decretos de la naturaleza señalada (*Fallos*, 318:1154; 319:3400; y 323:3770).

Expone que la sentencia dictada por el Tribunal *a quo* sostiene que aceptar la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Camaronera Patagónica SA" y posteriores, implicaría establecer una rigidez inadecuada que impediría al Estado Nacional responder en forma ágil y eficiente a la dinámica cambiante y a la complejidad del comercio exterior (considerando CXXII del plenario).

Asevera que la afirmación anterior no es correcta. La misma Corte Suprema advirtió en "Camaronera" que frente a las fluctuaciones del comercio internacional es indispensable que el gobierno cuente con las herramientas que le permitan adecuar en forma ágil los instrumentos estatales de política económica, a efectos de que puedan protegerse la producción local, los precios en el mercado interno, o las condiciones de competitividad de nuestros bienes en el exterior.

Manifiesta que las delegaciones otorgadas en materia arancelaria al Poder Ejecutivo sucesivamente por las normas de las Ordenanzas de Aduanas, por la Ley de Aduanas, la denominada ley de protección al trabajo y a la industria nacional N° 20.545, por el Código Aduanero del año 1981 y por la ley 22.792, fueron en general consideradas válidas y conforme con el texto constitucional anterior a la reforma del año 1994 por la Corte Suprema. Explica que, la diferencia que plantea la Corte Suprema es que la legislación delegante que se dicte a partir del año 1994 solo podrá dejar aspectos muy limitados para que sea completada por el Poder Ejecutivo, ya que no obstante la calificación de “impropia” en varios casos se admitieron antes delegaciones amplísimas para establecer las alícuotas de los derechos de importación y exportación.

Resalta que la norma delegante debe contener previsiones expresas.

Asimismo, afirma que, el decreto 793/2018 no es un reglamento ejecutivo promulgado en ejercicio de facultades propias del Poder Ejecutivo Nacional (Considerando CXXXIV del plenario). El artículo 755 del CA no es una norma delegante válida.

Argumenta que esto es de claridad meridiana en el texto del artículo 99 inc. 3 de la Constitución Nacional que establece la prohibición expresa al Poder Ejecutivo, “bajo pena de nulidad absoluta e insanable”, de dictar normas de carácter legislativo, subrayando que ni siquiera por razones de necesidad y urgencia puede ejercerlas en materia tributaria. Y ésta restricción se correlaciona con la prohibición impuesta al Congreso Federal de delegar sus facultades, salvo en materia de “administración o de emergencia pública” y en este caso “con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.”

Señala que, en estos casos excepcionales, el ejercicio de esta actividad queda reservada al Poder Ejecutivo Nacional y no puede ser objeto de subdelegación (art. 100 inc. 12 de la Constitución Nacional). La doctrina de la

Corte Suprema ha sostenido que podría ser válida dentro de esta norma constitucional, la fijación de alícuotas por parte del Poder Ejecutivo, 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. Este es el criterio de la Corte Suprema en materia de derechos de exportación al señalar en "Camaronera" que: *"el Congreso Nacional no ha previsto cuál es la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados."* Y de un modo positivo afirma *que "resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria".*

Postula que, las normas del Decreto 793/2018 de manera alguna cumplen con los estándares constitucionales, porque la norma delegante invocada (artículo 755 CA) no establece los aspectos relacionados con las alícuotas máximas y mínimas, con el tiempo de su vigencia y una precisa descripción de las situaciones que pueden desencadenarlo. Dado que el establecimiento de las alícuotas es un elemento esencial del tributo "ad valorem", pues su fijación hace a su propia existencia o como señala Casas; del "quantum debeatur" del tributo, sólo podría fundarse en el criterio tradicional de la "delegación impropia" pero sujeta a las limitaciones formales impuestas para la legislación delegada: a) definición clara y precisa de la política legislativa; b) fijación de plazo para su ejercicio; c) límites máximos cuantitativos y d) sólo en cabeza del Poder Ejecutivo Nacional.

Alega que, el artículo 755 del Código Aduanero no contiene las limitaciones previstas en los primeros tres ítems, en tanto solo describe un

conjunto de situaciones genéricas e incluso contradictorias y no prevé un límite temporario ni cuantitativo para su ejercicio.

Hace hincapié en que, en este juicio, no se ha cuestionado la vigencia del artículo 755 del CA, solo se ha sostenido que no puede ser considerado una norma delegante válida por no cumplir con los recaudos constitucionales impuestos para que el ejercicio de las facultades por el Poder Ejecutivo Nacional permita considerarlo un reglamento ejecutivo. Dichos requisitos que no se cumplen en el caso y que ya fueron expuestos, pero que vale reiterarlo, son: a) definición clara y precisa de la política legislativa; b) fijación de plazo para su ejercicio y c) límites máximos cuantitativos.

Puntualiza que, su parte planteó en el juicio la inconstitucionalidad del artículo 82 de la ley 27.467. Precisa que la norma en cuestión fue publicada el 4 de diciembre de 2018 y dispuso: *"Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades".*

Refiere, textualmente, a lo planteado en su recurso de apelación: *"[p]or lo expuesto, sólo a partir del 12 de diciembre de 2018, con la entrada en vigencia de la ley 27.467, los derechos fueron legítimamente exigidos, por lo cual la DGA debe proceder a la íntegra devolución de cualquier suma percibida con anterioridad a dicha fecha."* *"Se debe destacar que la ratificación efectuada por ley no implica la convalidación retroactiva de una norma 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 de presupuesto, y con relación a los hechos imponibles acaecidos después de su entrada en vigencia"* (conf. *Fallos* 321:347, Consid 10 y Fallo "Camaronera

Patagónica" antes citado Consid. 11 *in fine*). Alude que, Dicha doctrina fue reiterada con relación al Decreto 793/2018, por la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia en "Estelar Resources Limited S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional s/Amparo Ley 16.986" (sentencia del 26/12/2018)."

Especifica que, en el escrito se citó y se consideró aplicable al caso la doctrina de *Fallos*, 321:347 (causa "CIC Trading S.A. c/ Estado Nacional (DGI) s/ juicio de conocimiento", sentencia del 17 de marzo de 1998), cuyo invocado considerando 10 dice: *"Que, en cambio, en el sub examine la percepción de la renta de los bonos se produjo el día 20 de diciembre de 1989 (confr. fs. 52/53 y 66/67), es decir, con posterioridad a la publicación en el Boletín Oficial de la ley 23.757".*

Considera que, por lo tanto, resulta necesario precisar en qué momento tuvo lugar el hecho gravado a fin de establecer la incidencia de dicha ley en el caso de autos. Tal necesidad proviene de la consideración de que si bien -como ha quedado establecido- la mencionada ley carece de eficacia para convalidar retroactivamente un decreto que -de acuerdo con la Constitución Nacional- adolece de nulidad absoluta e insanable, no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con hechos acaecidos después de su publicación en el Boletín Oficial¨. A su vez el considerando 11, *in fine*, de "Camaronera" textualmente dijo: *"En tales condiciones, corresponde señalar que la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable … pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia (arg. de Fallos: 321:347, considerando 10)." "La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas"* (*Fallos:* 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser

exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. *Fallos:* 316:2329; 318: 1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros)" (Fallo "Camaronera Patagónica")". A la fecha de promulgación del Decreto 793/2018, el Congreso Nacional no había previsto mediante la sanción de una ley el establecimiento del derecho de exportación, ni las alícuotas potencialmente aplicable, aún mediante el establecimiento de pisos y techos para su fijación. Nada de esto existía

En tales condiciones, advierte que, la Corte Suprema de Justicia no declaró la inconstitucionalidad de las leyes ratificatorias, solo la privó de efectos para convalidar retroactivamente una norma insanablemente nula, como es en el caso el Decreto 793/2018.

IV.- Apelación del Fisco Nacional-DGA:

Se agravia en cuanto a la imposición de costas por su orden.

Al respecto, señala que el dictado del plenario en virtud del cual el TFN resolvió la confirmación de la resolución condenatoria dictada por su parte, de ninguna manera resulta ser un justificativo para apartarse del principio general que dispone que las costas deben ser soportadas por el vencido.

Observa que, lo resuelto en aquel precedente obligatorio para las Salas del *a quo*, no es nada novedoso y que no haya podido prever la firma actora. Es decir, que sin perjuicio de que su dictado fue posterior a la interposición del recurso de apelación, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió que no podía declarar la invalidez constitucional del Dec. 793/18 por la sencilla razón de que así está establecido en el art. 1164 del C.A. y que el fallo de "Camaronera" que la firma intenta hacer valer no es suficiente para aplicar la parte *in fine* de dicha norma, atento a que no se trató de la inconstitucionalidad de las mismas disposiciones como exige el artículo en cuestión y mucho menos existía el mismo contexto normativo, a saber: *"Sin perjuicio de la conclusión expuesta, no puede*

dejar de ponderarse, a mayor abundamiento, que las conclusiones a las que arriba la Corte Suprema in re "Camaronera Patagónica" no resultan automáticamente aplicables a la presente causa pues el Alto Tribunal hizo el examen de la Resolución (MEP) 11/02 bajo el marco del ordenamiento constitucional y legal vigente en el año 2002, que no había sido completado aún por la ley 26.122 (BO: 28.07.06)[74].".

En tales condiciones, considera que, lo resuelto en dicho antecedente (plenario) es justamente lo que su parte ha insistido en todos y cada uno de los expedientes que dieron lugar al mismo.

Indica que, por el contrario, se ha tratado de una gran cantidad de casos en los que se pretendía la inconstitucionalidad del decreto, todos ellos con idénticos fundamentos (la aplicación del precedente "Camaronera", generando así la necesidad de que el Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación se reúna en pleno.

Expone que, así las cosas, es que en todos y cada uno de los casos que se están resolviendo en base al plenario, (y que se están imponiendo las costas por su orden) han sido causa de este resolutorio obligatorio que dio la razón a su parte en el tema en debate. Al respecto, advierte que se ordenó suspender los pronunciamientos definitivos de las causas en que se debatía la constitucionalidad del Decreto 793/18.

Pondera que, para apartarse del principio general de la derrota se requieren fundamentos suficientes que den lugar a la eximición de costas, y el hecho de que se haya dictado el plenario con posterioridad a la interposición del recurso de apelación, no resulta ser un justificativo adecuado.

Destaca que su parte ha resultado vencedora en cada una de esas causas correspondiendo la imposición de costas a la vencida.

Por otro lado, recuerda que las costas del proceso no solo implican el pago de eventuales honorarios para los letrados de la parte vencedora, sino todos aquellos "gastos causados u ocasionados por la sustanciación del proceso y los

que se hubiesen realizado para evitar el pleito, mediante el cumplimiento de la obligación, incluyendo los del procedimiento de mediación prejudicial obligatoria." (Conf. Art. 77 del CPCCN).

Aduce que, imponer las costas por su orden cuando su parte ha sido vencedora del pleito, con argumentos sostenidos al contestar la demanda y en el contexto descripto en los párrafos precedentes, hace que la eximición de costas al perdidoso sea nula, causando gravamen a esta parte.

Refiere que, justamente, el fundamento utilizado por el TFN para imponer las costas por su orden es el que amerita que sean aplicadas, según la regla general, a la parte vencida. La contraparte jamás pudo haberse creído con derecho a litigar. La firma en estos autos alegó la inconstitucionalidad del decreto en cuestión pura y exclusivamente haciendo alusión al fallo "Camaronera", y el plenario que dio fundamento a la sentencia del a quo resolvió: *"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"* tal y como fuera sostenido incansablemente por su parte.

Esboza que, esto no ha sido fruto del azar, sino que, como ya fuera expuesto en el punto precedente, el plenario fue dictado como consecuencia de la existencia de varias causas similares, como esta, con sentencias disímiles.

Esgrime que, a diferencia de lo que ha ocurrido en otros casos (en que el recurso de apelación es contestado con posterioridad al dictado del Plenario) en estos actuados, los argumentos sostenidos por esa parte (que coinciden con los del fallo dictado en pleno) fueron efectuados más de un año antes de que el Tribunal Fiscal decida lo transcripto más arriba. Es decir que, su parte no automatizó lo sostenido en el fallo plenario y en base al mismo contestó el recurso de apelación, lo que sería digno de imponer las costas por su orden. Sino que, dicho precedente no existía al momento de contestar el recurso de apelación, teniendo esta parte que fundar el derecho aplicable al caso, analizar

todos los antecedentes administrativas, estudiar y trabajar la causa para lograr así la confirmación del fallo aduanero dictado en su oportunidad. Lo cual se logró, y no solo en una causa aislada, sino en un fallo plenario.

Hace hincapié en que, todo esto no solo no es óbice para imponer las costas al vencido, sino que de hecho es justificativo para aplicar el principio general de la derrota de manera categórica.

Por último, agrega que, para que proceda la eximición de costas por cambios en la jurisprudencia debe existir un desistimiento en autos. Así lo establece claramente el art. 73 del CPCCN, al disponer que *"… Si el proceso se extinguiere por desistimiento, las costas serán a cargo de quien desiste, salvo cuando se debiere exclusivamente a cambios de legislación o jurisprudencia y se llevare a cabo sin demora injustificada"*.

En este marco, entiende que, no existe entonces la posibilidad de eximir el pago de costas al vencido con motivo en variaciones jurisprudenciales sin mediar desistimiento. La norma regula específicamente este tipo de casos y exige el acto de desistir. De lo contrario, las costas deben ser impuestas a la vencida.

Destaca que, aquí la firma no solo no ha desistido, sino que incluso sigue batallando en la causa, ahora interponiendo un recurso de apelación contra la sentencia dictada por el *a quo*. La firma tuvo tiempo suficiente para desistir y no lo hizo, y de hecho se encuentra ahora recurriendo el decisorio. Por lo tanto, no cabe la eximición de costas a quien insiste en su pretensión pese a existir un fallo plenario que resuelve la controversia, incumpliéndose lo dispuesto por el art. 73 del CPCCN.

En consecuencia, solicita que se revoque la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de costas, y las mismas sean impuestas a la actora, con costas en esta instancia.

V.- Que, en primer lugar, cabe precisar que no existe obligación de tratar todos los argumentos de las partes, sino tan sólo aquéllos que resulten

#37768713#370192355#20230524081854605

pertinentes para decidir la cuestión planteada, ni tampoco ponderar todos los elementos y pruebas aportados al juicio, bastando los que sean conducentes para fundar las conclusiones (*Fallos:* 278:271; 291:390; 300:584, entre muchos otros).

En efecto, atento la multiplicidad de cuestionamientos y objeciones que se formulan, debe advertirse que sólo se abordará el tratamiento de aquéllos que resulten decisivos a fin de resolver acerca de los aspectos sustanciales y decisivos de la *litis.*

VI.- Que, sentado ello, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada mediante los documentos aduaneros nros. 18019ES03000049G - 19019EC09000020J, Minera Santa Cruz S.A. efectuó el pago de la suma de $ 5.607.339,57 (dicho importe se integra con la suma de los montos pagados al momento del registro “ES03” -$5.318.078,30- del registro de los valores definitivos “EC09” ($248.556,24), más los intereses aplicables ($40.705,03) (ver pago liquidación manual 18019LMAN004048X y 19019LMAN001550E), en concepto de derechos de exportación, de conformidad con lo establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 793/2018 (B.O. 4/09/2018), por el cual estableció un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones a consumo (ver fs. 34 y 35 act. adm.12762-482-2019).

VII.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde señalar que el Decreto n° 793/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con fundamento en la norma del artículo 755 del Código Aduanero -aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación (art. 99, incs. 1 y 2. CN)- *“[fijó], hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)”* (art. 1). Y, asimismo, estableció *que “[e]l derecho de exportación establecido en el artículo 1º no podrá*

#37768713#370192355#20230524081854605

exceder de PESOS CUATRO ($4) por cada Dólar Estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda" (art. 2). Ese gravamen vino a adicionarse a los que ya se estuviesen exigiendo para ciertas posiciones arancelarias (art. 4). El acto, de fecha 3/09/2018, indicó que entraría en vigencia desde el día de su publicación (art. 7), lo cual tuvo lugar el día 4/09/2018.

Finalmente -en lo que al caso interesa-, la Ley n° 27.467, que contiene el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (B.O 4/12/2018) dispuso que *"en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha"* (art. 81).

Además, en su artículo 82, la ley 27.467 estableció que *"[s]in perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades".*

VIII.- Que la Corte Suprema de Justicia en la causa "Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo" (*Fallos*: 337:338), del 15 de abril del 2014, analizó la validez de la Resolución N° 11/02 por la que se fijaron ciertos "derechos a la exportación" para consumo, a determinadas

mercaderías, identificadas éstas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

El Máximo Tribunal destacó que *"el principio de reserva de ley en materia tributaria [n]o cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución"*.

Asimismo, expuso que, si bien resulta admisible que el Congreso de la Nación atribuya ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, *"la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo"*.

Sostuvo que el Poder Legislativo *"dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, normas que tienen incidencia en la solución de esta controversia. Cabe destacar que -con excepción de la ley 26.519- las restantes leyes contienen una estructura similar ya que, por una parte, ratifican la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen (art. 1°) y, en lo que al caso interesa, aprueban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994"*.

Expuso que *"[s]i bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron"*. Y, concluyó que *"la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia"*.

A partir de ello, determinó que *"la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal".*

IX.- Que en el *sub examine* la actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados, con posterioridad al dictado del Decreto Nº 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.467, la cual -de acuerdo a los términos de las previsiones antes transcriptas, y con arreglo a la interpretación de la Corte en el caso citado- dio base legal, con efectos exclusivamente hacia el futuro.

En tales condiciones, resulta de toda claridad que las consideraciones del Máximo Tribunal en el precedente citado en el considerando anterior, resuelven la cuestión bajo estudio y obligan a acoger la apelación de la actora, dejar sin efecto 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 despachos de exportación nos.18019ES03000049G – 19019EC09000020J, cuyo pago –por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, expte. 51.458/2019, "Gut Metal SRL c/EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas", sentencia del 6/05/2021).

Es que, como regla, la doctrina de los fallos de la Corte Federal tiene carácter obligatorio para los tribunales inferiores, cuando -como en autos- la parte interesada no ha invocado nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta (*Fallos* 212:51, 307:1094, 315: 2386, 325:2723, 332:1488, entre otros).

X.- Que, en este contexto, corresponde añadir que, en nada afecta a la conclusión anterior -como pretende la accionada- el hecho de que la norma

delegada haya sido un acto emanado directamente del Ejecutivo Nacional y no uno dictado por un Ministro, como resultado de una subdelegación, pues, la prohibición constitucional alcanzaba a toda la Administración, incluido su máximo responsable (art. 99, inc. 1) quien tampoco se encontraba facultado para emitir una disposición del tenor de la aquí analizada (arg. arts. 4, 17, 52, 75, inc. 1, C.N.).

Es que, al encontrarse en discusión aquí la creación de un tributo, tarea legislativa por antonomasia, no se advierte de qué modo las disposiciones cuestionadas podrían considerarse inherentes a ese ámbito de reserva de la Administración en el que le es dable dictar reglamentos en ejercicio de facultades autónomas.

Finalmente, es de hacer notar que tampoco concurren en el caso los presupuestos que la Corte fijó en “Camaronera” para permitir eventualmente -por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone- la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles tocantes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso (arg. art. 99, inc. 2, CN).

A criterio del tribunal cimero, resultaría admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorice a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

El decreto 793/2018 no cumple con los presupuestos legales y constitucionales requeridos en la materia impositiva, careciendo de sustento legal al crear una carga tributaria y fijar una alícuota de derechos de exportación, que es materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación.

XI.- Que, tal como la Corte Suprema expresa en “Camaronera”, el principio de reserva legal en materia tributaria no cede en caso que se actúe por medio del mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la

Constitución Nacional, pues este se refiere exclusivamente a determinadas materias de administración o de emergencia económica, con plazo fijo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Más allá de ello, la delegación está prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo y por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por ello, la delegación contenida en el art. 755 del C.A., en cuanto dispone: "*[e]n las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido"*, no alcanza para dar validez al decreto Nº 793/2018.

Adviértase que el Decreto Nº 793/2018 no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedaba librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo, carecía de sustento legal, creaba una carga inexistente y fijaba una alícuota en materia de derechos de exportación, en una materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación, todo lo cual se sumaba a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución.

XII.- Que resta señalar que, el decreto 793/2018 fue ratificado por ley posterior, en el caso, la ley nº 27.467 denominada "Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional 2019", publicada en el Boletín Oficial el 4/12/2018.

En el artículo 82 de dicha ley se establecía que mantenía su vigencia y validez, entre otras normas, el Decreto Nº 793/2018, de fecha 3/9/2019 y sus modificaciones, surgiendo así en forma expresa que el Poder Legislativo tuvo la clara y expresa voluntad de conferir rango de ley al mismo. Ahora bien, es claro

que la Ley 27.467 no tiene efecto retroactivo y carece de eficacia para ello, pues rige para el futuro. La ley 27.467 fue publicada en 4 de diciembre de 2018 y entró en vigencia a partir del 1º de enero de 2019. Por tal razón, no pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por la Dirección General de Aduanas entre el 4/9/2018 y el 4/12/2018 al amparo del decreto nº 793/2018.

XIII.- Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", del 15/05/2014), y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (esta Sala *in re:* "SANCOR CUL (TF 26219-A) y otro c/ D.G.A.", 2/12/14, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el art. 809 del Código Aduanero -que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos". En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares" (considerando 8º del pronunciamiento "Cencosud").

XIV.- Que el reintegro al que da derecho esta decisión deberá ser comprensivo de los accesorios devengados por el tiempo durante el cual la actora fue privada del uso de ese capital, calculados a la tasa pasiva promedio que publica la autoridad monetaria, según lo dispuesto en la Comunicación BCRA Nº 14.290 -expresamente prevista para estos casos desde el dictado de la

#37768713#370192355#20230524081854605

Resolución Nº 598/19 del entonces Ministerio de Hacienda de la Nación (cfr. artículo 4º) (en similar sentido: conf. esta Sala, *in re*, causa nº 75.920/2014 “American Express Argentina SA c/ DGI”, sentencia del 27/04/17).

XV.- Que en punto a las costas, en atención a la forma en que se decide, al resultado de las postulaciones de las partes y -en razón de ello- a que la demandada resulta sustancialmente vencida, corresponde imponerlas a dicha parte en ambas instancias (arts. 279 y 68 del CPCCN).

En consecuencia, corresponde rechazar el recurso de la demandada, en cuanto es materia de agravio.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto 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, al oficializar los despachos de exportación nos.18019ES03000049G – 19019EC09 000020J, de conformidad con lo establecido en los considerandos XIII y XIV y 2°) imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARIA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MARQUEZ

Fecha de firma: 24/05/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37768713#370192355#20230524081854605

Fecha de firma: 24/05/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#37768713#370192355#20230524081854605