



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

22.219/2021 “Minera Santa Cruz c/EN -AFIP-DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo”

Buenos Aires, 5 de julio de 2022.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha [17/06/2021](#) el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución 2020-19-E-AFIP-DIRAPT dictada el 10/03/2020 por el Director de la Dirección Regional Aduanera Patagónica en la Actuación SIGEA n° 12808-135-2019. Impuso las costas del proceso por su orden.

Para así resolver, el vocal preopinante en su voto (al que luego adhirieron la Dra. Sarquis y el Dr. Segura -este último dejando a salvo su opinión en cuanto a las limitaciones que impone a los integrantes del TFN el art. 1164 del C.A.-), en primer lugar precisó que, la Actuación Nro. 12808-135-2019, se inició con la solicitud de devolución de derechos de exportación presentada por la recurrente el 02/08/2019, en relación a los PE N° 18 014 ES03 000117 U – 19 014 EC09 000054 L, 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.

Consideró que, en las condiciones indicadas, las cuestiones planteadas en el *sub examine* eran sustancialmente análogas a las consideradas en oportunidad de emitir su voto en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA s/recurso de apelación”, expediente N° EX-2020-15395348- -APN-SGASAD#TFN, de fecha 18/02/2021 a cuyos fundamentos y conclusiones se remitió por razones de brevedad.

En tales condiciones, sostuvo que la resolución apelada debía ser confirmada, por cuanto: a) 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; b) la delegación impropia de facultades legislativas resulta permitida en la específica materia aduanera, a diferencia de la materia tributaria, debido a que es una materia que presenta, por su propia naturaleza, contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que lleva a optimizar el sentido y alcance del principio de



legalidad fiscal y c) el demandante no cuestionaba la inconstitucionalidad del art. 82, en cuanto dispone que debe mantenerse la validez y vigencia del decreto cuestionado en autos, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades.

En este orden de ideas, hizo notar que, los reglamentos administrativos como el de la especie, se dictan en ejercicio de facultades que, por imperativo constitucional son de *iure proprio* y, por consiguiente, no tratándose de reglamentos delegados en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, no requieren ser sometidos a consideración del Congreso para su aprobación o rechazo. El reglamento cuestionado, en su condición de norma jurídica, goza de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria desde su irrupción en el ordenamiento jurídico, por lo que, la falta de aprobación, no tiene entidad para modificar el curso de la decisión.

A mayor abundamiento, postuló que debía tenerse presente que el art. 755 de la Ley 22.415 había sido incluido en el Digesto Jurídico Argentino, aprobado por la Ley 26.939, ratificándose la delegación impropia del Congreso al Poder Ejecutivo Nacional para fijar los derechos de exportación.

Así las cosas, consideró que, no podía hacerse caso omiso de que la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, por configurar un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico, por lo que no debe recurrirse a ella sino cuando una estricta necesidad lo requiera (*Fallos*: 249:51; 264:364; 288:325; 328:1416, entre muchos otros).

Impuso las costas por su orden, en atención a la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre el tema.

En el precedente: “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA s/ recurso de apelación” del 18 de abril de 2021, a cuyos fundamentos y conclusiones se remitió el vocal preopinante, se sostuvo que: 1) se ha reconocido naturaleza tributaria a toda contribución patrimonial de carácter coactivo y de acuerdo con ese temperamento corresponde 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); 2) existen obligaciones patrimoniales económicas, regidas por el derecho público y cuyo





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

tratamiento constitucional no impone la observancia del principio de reserva de ley; 3) 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. Si se ratificase la doctrina de la Corte Suprema en "Camaronera Patagónica" y si 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"; 4°) la conclusión a la que se arribaría por tal principio es de "una inusitada gravedad institucional". Alude a la experiencia "universal" contraria a ese principio que regiría en la materia aduanera, dado que además no regirían para los derechos de exportación, las reglas estrictas del principio de legalidad que rigen en materia impositiva y 5°) 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. Agrega, que así, nadie consideraría válida una delegación al Poder Ejecutivo en el impuesto al valor agregado para determinar la alícuota aplicable.

Analiza diversas delegaciones al Poder Ejecutivo contenidas en el Código Aduanero (que no son objeto de debate en esta causa) y repasa la conocida jurisprudencia de la Corte Suprema anterior a la reforma de la Constitución del año 1994, partiendo del recordado caso "A. M. Delfino".

Luego realiza consideraciones sobre ciertos aspectos del derecho público que no hacen a la controversia planteada y concluye que el Constituyente no intentó crear un nuevo régimen constitucional para la delegación legislativa, en tanto no deja de lado las *"anteriores creaciones jurisprudenciales ni modifica la doctrina elaborada desde el caso Delfino hasta llegar a Cocchia"*.

Examina la naturaleza de las funciones atribuidas al Tribunal Fiscal de la Nación, las que considera de carácter jurisdiccional en su función de resolver conflictos, pero que no integra el Poder Judicial, dado el sistema de designación de los jueces que lo integran. Establece una conclusión que difiere de la doctrina tradicional y reconoce finalmente que la llamada "actividad jurisdiccional de la administración" no deja de ser actividad administrativa del Poder Ejecutivo.



Refiere a la diferencia tradicional de conceptos entre la delegación propia e impropia (Considerandos 65 a 94, del "precedente"), para luego pasar al examen de la vigencia de la legislación delegante, dada la Cláusula Transitoria Octava que previó 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 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.

II.- Que contra dicho pronunciamiento interpusieron sendos recursos de apelación, la actora el 30/06/2021 (concedido el 5/07/2021) y, el Fisco Nacional el 15/07/2021 (concedido el 4/08/2021).

El Estado Nacional expresó agravios el 30/06/2021, los que fueron replicados por la contraria el 2/08/2021. Se agravió respecto de la distribución de las costas en el orden causado.

La actora expresó agravios el 2/08/2021, los que fueron replicados por la contraria el 10/08/2021.

III.- Apelación de la actora:

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", 3/06/2021.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

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

Señala que la decisión alude a la supuesta gravedad institucional derivada de lo que considera una restricción excesiva a las facultades del Poder Ejecutivo y la supuesta imposibilidad para regular de un modo eficiente el comercio exterior. Al respecto, afirma que en el caso solo compete desarrollar las cuestiones vinculadas con el establecimiento de los derechos de exportación, lo que no implica convalidar con el silencio la falta de atinencia a la cuestión debatida de otras afirmaciones y la dudosa veracidad de las afirmaciones genéricas que se han deslizado en la sentencia.

Entiende que la verdadera gravedad institucional es 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.”. Entiende que, sólo por la impericia o ignorancia del Poder Ejecutivo del derecho vigente, que la sentencia equivocadamente justifica, pudo llegarse a este juicio.

Considera inapropiadas las citas de la doctrina y jurisprudencia de los Estados Unidos de Norteamérica, en materia de delegación, para justificar la validez de los derechos de exportación en nuestro país, sin tener en cuenta que la Constitución de aquel país los prohíbe.

Indica que lo mismo ocurre con las invocadas tesis en la sentencia sobre las supuestas delegaciones universales que se darían en el planeta en materia de exportación cuando la evidencia demuestra que se cuentan con una mano los países que gravan con derechos sus exportaciones y cuando lo hacen no lo establecen para todo el universo arancelario como lo hizo el decreto 793/2018, sino sobre unos pocos productos.

Destaca 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 áreas públicas.

Puntualiza que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha referido a la aplicación del principio de legalidad, de un modo



elocuente que exime al eventual intérprete de realizar algún comentario adicional sobre el punto. Recuerda en este punto las normas constitucionales que establecen el principio y textualmente dice: *“La Ley Fundamental prescribe de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el artículo 4, como en los artículos 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos.”* El artículo 9 de la Constitución Nacional establece *“en todo el territorio nacional no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso”*.

Apunta que el Máximo Tribunal afirma que este principio abarca tanto a la creación de impuestos, tasas y contribuciones, como a los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. En especial, 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”*.

Precisa que dicha consolidada doctrina fue sostenida siempre, aun 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 aun mediante decretos de la naturaleza señalada (*Fallos 318:1154; 319:3400; y 323:3770*). Añade: *“[l]a razón de ser de dicha limitación se funda en que la atribución de crear los tributos es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno”* (*Fallos 182:411*).

Expone que la sentencia dictada por el organismo jurisdiccional administrativo 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”. Considera que dicha afirmación no es correcta, pues 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





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

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.

Hace hincapié en que el decreto 793/2018 no es, como afirma la sentencia, reglamento ejecutivo promulgado en ejercicio de facultades propias del Poder Ejecutivo Nacional. El artículo 755 del CA no es una norma delegante válida.

En relación a ello, pondera que es sabido que uno de los ejes institucionales de la reforma constitucional del año 1994, ha sido disponer una limitación expresa de las facultades del Poder Ejecutivo, especialmente en materia tributaria. Explica que esto no significa que antes de la reforma, el Poder Ejecutivo tuviera mayores facultades en la materia, sólo quiere decir que de manera positiva se le prohíbe de manera expresa al Poder Ejecutivo el ejercicio de esas funciones y al Legislativo el delegarlas. 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.

Destaca que esta 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.”

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).

Dice que 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”.

Es inaceptable en esta materia que la atribución de fijar derechos de exportación derivase de una norma que en forma laxa o vaga estableciera una política legislativa, puesto que es el legislador el que, en forma ineludible, debe definir con toda claridad los elementos esenciales que integran la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y, en su caso, las exenciones (*Fallos* 329:1554). Nada impide en atención a la variabilidad de la realidad propia de esta clase de operaciones, que se dejase librado al Poder Ejecutivo la posibilidad de adaptar el *quantum* de los derechos de exportación mediante el aumento o reducción de la alícuota pero siempre dentro de una escala predeterminada por la ley, lo que se adecuaría al concepto de pormenores y detalles en los términos de la jurisprudencia referida y de nuestra Constitución Nacional.

Pone de relieve 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.

Afirma que, dado que el establecimiento de las alícuotas es un elemento esencial del tributo "ad valorem", pues su fijación hace a su propia existencia, 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) solo en cabeza del Poder Ejecutivo Nacional. 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.

Expone 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





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

constitucionales impuestos para que el ejercicio de las facultades por el Poder Ejecutivo Nacional permita considerarlo un reglamento ejecutivo. Resalta que dichos requisitos que no se cumplen en el caso y que ya fueron expuestos, pero que vale reiterarlo, a) definición clara y precisa de la política legislativa; b) fijación de plazo para su ejercicio y c) límites máximos cuantitativos

Señala que la sentencia aduce que su parte habría consentido lo dispuesto en el artículo 82 de la ley 27.467, por no haber planteado su inconstitucionalidad. Con relación a ello, manifiesta que se trata de un fundamento inatendible por ser falso. La norma en cuestión fue publicada el 4/12/2018 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 que la sentencia pretende que su parte no habría cuestionado la supuesta intención de ratificar retroactivamente la vigencia de un tributo y que ello bastaría para legitimar su legitimidad.

Alega que los distinguidos Vocales del Tribunal Fiscal parecen no haber leído el rechazo establecido en el recurso de apelación a una interpretación como la que se plantea y que dicho rechazo se fundó en dos fallos clarísimos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con lo cual se trata de una doble distracción, que resulta inadmisibles en ambos casos.

Añade que la sentencia lo obliga a transcribir textualmente lo planteado en el recurso de apelación: *“Por lo expuesto, solo 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 motive 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 imponderables acaecidos después de su entrada en vigencia”* (conf. Fallos, 321:347, Consid 10 y Fallo “Camaronera



Patagónica” antes citado Consid. 11 *in fine*). 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).

Cita jurisprudencia.

Finalmente, advierte que, Corte Suprema de Justicia no declaró la inconstitucionalidad de las leyes ratificadoras, 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.

Apunta que de la simple lectura de las constancias administrativas se desprende que las resoluciones apeladas por la actora y que motivara las presentes, fueron confirmadas por el *a quo* de manera absoluta, es decir que se expidió de acuerdo a la legislación específicamente vigente, y según los hechos acreditados y los antecedentes disponibles.

Observa que, en autos no se valoró, al momento de imponer las costas, la posición defensiva de su parte.

Afirma que el pago de las costas es una obligación autónoma que la ley le impone al vencido en juicio por el sólo hecho de su derrota, y la doctrina en que se funda la imposición de costas al vencido es la del hecho objetivo de la derrota, en virtud de la cual el vencido en juicio es automáticamente responsable de las costas; ello con independencia de que haya creído que le asistía razón para litigar.

Esgrime que el principio general objetivo de la derrota no es absoluto, sino que admite excepciones, cuando existen motivos objetivamente considerados que permitan inferir la existencia de una justa causa para litigar, lo cual no se ha dado en autos.

Considera que es por ello que resulta injusto la no imposición de costas establecida, atento que agravia a quien en todo momento se ajustó al derecho aplicable.

Agrega que, de conformidad con el art. 184, cuarto párrafo, de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), la parte vencida en el juicio tramitado ante el Tribunal Fiscal de la Nación deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

Por último, respecto de la dificultad a la cual alude el sentenciante como fundamento para distribuir las costas, considera que no resulta coherente con el argumento sostenido por el mismo para decidir por la confirmación de la resolución aduanera. Ciertamente, el Tribunal Fiscal trajo como antecedente a la cuestión debatida en autos, lo decidido en la causa "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA s/recurso de apelación", expediente N° EX-2020-15395348- -APN-SGASAD#TFN, de fecha 18/02/2021" a cuyos argumentos se remite.

Por lo expuesto solicita se revoque la sentencia del T.F.N. en cuanto hace a la imposición de las costas, estableciéndose en cabeza de la actora que es quien debe soportarlas por haber sido vencida en autos, y en tal sentido no puede verse beneficiada con lo resuelto por el "a-quo".

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 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. 18014ES03000117U - 19014EC09000054L, Minera Santa Cruz S.A. efectuó el pago de la suma de \$ 1.953.942,82 (liquidación manual 180114LMAN003517D), 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.

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 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 “Cameronera 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





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

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 N° 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley N° 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 N° 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.18014ES03 000117U – 19 014 EC09 000054L, 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.).

De suerte tal que, al encontrarse en discusión aquí la creación de un tributo -pues no cabe duda alguna de que los derechos de exportación, participan indiscutiblemente de tal categoría-, tarea legislativa por antonomasia en tanto por explícito mandato constitucional la imposición de dichas cargas está sujeta a ineludible reserva legal, 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.

Es del caso destacar que contrariamente a cuanto se afirma en el decisorio recurrido, la fijación de derechos de importación por su naturaleza tributaria, claramente excede aquéllas materias inherentes a las regulaciones aduaneras en general, puesto que sus contornos o aspectos particulares y variables así como la necesidad de optimizar el





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

sentido y alcance del principio de legalidad fiscal, en modo alguno habilitan al Poder Ejecutivo Nacional a exorbitar sus atribuciones traspasando el límite establecido por nuestra propia Carta Fundamental.

Así las cosas, en modo alguno 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).

Es que a criterio del tribunal cimero, sólo resultaría admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo ciertas facultades, bien que circunscriptas, exclusivamente a la determinación de un aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorizando a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijen pautas y límites precisos (*v.gr.*: escalas mínimas y máximas), mediante una clara política legislativa; mas en modo alguno ello habilita la delegación para establecer los elementos esenciales del tributo en cuestión (hecho imponible y bases de imposición, exenciones, sujetos alcanzados, alícuotas), que como se viera es de exclusivo resorte del Poder Legislativo.

Es que, particularmente en materia tributaria, cabe mencionar que, atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige este principio de reserva o legalidad (*Fallos*: 312:912), ámbito en el cual la Ley Fundamental impone su aplicación en los arts. 4, 17 y 75 (*Fallos*: 321:1888). En efecto, la Corte ha dicho que éste resulta ser el primer principio fundamental del Derecho Tributario Constitucional (*Fallos*: 323:3770). Esto implica que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, o sea válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (*Fallos*: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 2683; 323:240).

Bajo este prisma, se deduce que 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 N° 793/2018.

Adviértase que el Decreto N° 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 n° 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 N° 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 1° de enero de 2019. Por tal razón, no pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

por la Dirección General de Aduanas entre el 4/9/2018 y el 4/12/2018 al amparo del decreto n° 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 8° 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 N° 14.290 -expresamente prevista para estos casos desde el dictado de la Resolución N° 598/19 del entonces Ministerio de Hacienda de la Nación (cfr. artículo 4°)- (en similar sentido: conf. esta Sala, *in re*, causa n° 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**: 1º) 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.18014ES03 000117U – 19 014 EC09 000054L, de conformidad con lo establecido en los considerandos XIII y XIV, y 2º) imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

