En Buenos Aires, a los 5 días del mes de mayo de 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos "**Newsan SA (TF 09753823-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo**",

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Por pronunciamiento del 28/12/21, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), por mayoría: (i) declaró la invalidez del dec. 793/18, desde su entrada en vigencia (B.O. 4/09/18) hasta su ratificación por el Poder Legislativo (4/12/18); (ii) revocó la res. 39/20 (AD SARA) que rechazó el pedido de la devolución de derechos de exportación de Newsan SA; (iii) ordenó a la Dirección General de Aduanas (DGA), a restituir la suma de $ 126.684,16, ingresada por la actora en concepto de derechos de exportación, con sustento en el dec. 793/18, respecto del permiso de embarque 18 078 EC01 001226 Y; con más los intereses de los arts. 811 y 812 del CA; (iv) impuso las costas al Fisco vencido.

Para así resolver, los vocales que conformaron la mayoría remitieron a un precedente propio ("Petroquímica Comodoro Rivadavia SA s/recurso de apelación", expediente nº EX-2020-24711043- -APN-SGASAD#TFN, del 22/12/21) en el que, en sustancia, consideraron que la solución adoptada por la CSJN en la causa "Camaronera Patagónica SA" (Fallos: 337:388) era aplicable, *mutatis mutandi*, a la situación planteada con relación al dec. 793/18, hasta que tuvo lugar su convalidación por la ley 27.467.

II. Mediante resolución del 11/02/22, el tribunal *a quo* reguló los honorarios profesionales del Dr. Juan Patricio Cotter -en su doble

carácter de apoderado y patrocinante de la actora- en 5,82 UMA, con más el correspondiente adicional de IVA.

Emolumentos que fueron apelados por “bajos” y “altos”.

III. Disconforme con el pronunciamiento del 28/12/21, la DGA apeló y expresó agravios, que fueron replicados.

En esencia, sostuvo que:

(a) El TFN se apartó del art. 1164 del CA, en cuanto dispone que la sentencia “...no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de la leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal”.

(b) La res. nº 39/20 (AD SARA), es válida porque: (i) el dec. 793/18 es un reglamento ejecutivo dictado en el ejercicio de una delegación impropia de facultades legislativas habilitada en los términos del art. 755 del CA; (ii) la delegación impropia está permitida en materia aduanera; y (iii) Newsan no cuestionó la constitucionalidad del art. 82 de la ley 27.467, que dispuso la validez y vigencia del decreto cuestionado.

(c) Es errónea la aplicación del precedente “Camaronera Patagónica” de la CSJN porque no se trata “de una norma carente de respaldo legal puesto que el decreto presidencial cuestionado, a diferencia de la Resolución N° 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122 que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso”.

La ley 26.122 cambió el régimen de decretos de necesidad y urgencia, delegación legislativa y promulgación parcial de leyes y,

conforme el procedimiento allí previsto, el decreto declarado inválido "tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial".

(d) El art. 82 de la ley 27.467 no creó un tributo, sino que reconoció la legalidad del dec. 793/18, desde su entrada en vigencia.

IV. El Fiscal General dictaminó sobre la admisibilidad formal del recurso e indicó que debería resolverse el caso con arreglo a los lineamientos fijados por la CSJN en el precedente "Camaronera Patagónica" (Fallos: 337:338).

V. En tales condiciones, los agravios de la DGA no pueden ser admitidos.

En efecto:

(A) Si bien es cierto que el TFN, conforme lo dispuesto en el art. 1164 del CA, no se encontraba habilitado para expedirse como lo hizo, en orden a la validez constitucional del decreto 793/18, como insiste la recurrente; toda vez que aquí las partes mantuvieron en esta instancia (memorial y su contestación), todos los argumentos conducentes invocados en la causa, cualquier afectación al derecho de defensa de la recurrente, que en el supuesto exceso en sus competencias el Tribunal *a quo* pudiera haber incurrido, se encuentra suficientemente subsanada con la intervención de esta Alzada.

Solución que permite compatibilizar, tanto los derechos de defensa y tutela judicial efectiva de ambas partes, como así también los principios de concentración y economía procesal (art 34, inc. 5, apartados a) y e) del C.P.C.C.N.).

(B) Las cuestiones de fondo planteadas fueron resueltas, recientemente, por esta Sala en la causa sustancialmente análoga, caratulada "Newsan S.A." (expte. 13061/22), del 2/02/23.

En esa oportunidad, este Tribunal, por aplicación del precedente "Camaronera Patagónica" de la CSJN decidió que resultaba incompatible con el texto constitucional la fijación de derechos de exportación por medio de un decreto del Poder Ejecutivo Nacional.

Para así decidir, en esencia, se sostuvo que:

(a) La ley 27.467 que había pretendido convalidar los derechos de exportación, sólo pudo tener el efecto de instituir los mencionados tributos *ex nunc*. Razón por la cual, esa norma no podía tener efecto ratificatorio de un hecho ocurrido con anterioridad a su entrada en vigencia.

(b) El art. 755 del CA no era suficiente, desde su aspecto constitucional, para fijar, por sí solo, una clara política legislativa. Y, al momento del dictado del dec. 793/18, no existía ley formal que permitiera establecer, con claridad y sin duda alguna, las pautas de la clara política legislativa a las cuales debía atenerse el Poder Ejecutivo. Circunstancia que no se vio modificada por la aprobación en general del Código Aduanero por parte del Digesto Jurídico Argentino (ley 26.939), en la medida que aun habiendo sido ratificado el art. 755, el legislador no subsanó su insuficiencia como norma delegante.

(c) Similar posición se observa en otras Salas del fuero.

Las que se expidieron sobre la inconstitucionalidad o invalidez del dec. 793/18, aplicando el precedente *"Camaronera"* (Sala II, causa nro. 22.219/21 *"Minera Santa Cruz c/ EN- AFIP- DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, del 5/7/22; Sala III, causa nro. 377/2021 "*Catajuy SRL c/EN – DGA s/ Dirección General de Aduanas*", del 18/10/22; Sala IV, causa nro. 20.415/21 *"Petroquímica Comodoro Rivadavía SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, del 31/5/22; y Sala V, causa nro. 51.458/19 *"Gut Metal SRL c/ EN AFIP s/ recurso directo de organismo externo"*, causa nro. 21.909/21 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*y causa

nro. 10.914/20 *"Catajuy SA c/ EN- DGA s/ Dirección General de Aduanas"*, del 5/5/22; 24/6/22 y 2/8/22, respectivamente; entre otras).

Criterio que quedó firme, toda vez que la Corte Suprema desestimó los recursos interpuestos por la Aduana -en los términos del art. 280 del CPCCN- en causas resueltas en otras jurisdicciones, que también guardan sustancial analogía con el presente caso (v. FCR 19606/2018/2/RH1, *"Estelar Resources Limited S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ amparo ley 16.986"*, del 26/11/20 y FRO 83479/2018/CS1-CA2, *"Danes SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ amparo ley 16.986"*, del 3/6/21).

(C) En suma, corresponde declarar la invalidez del derecho de exportación establecido sin sustento legal por el dec. 793/18 y, en su consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto reconoce el derecho de la exportadora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados al oficializar el p.e. 18 078 EC01 001226 Y.

VI. Las costas de esta instancia se imponen a la DGA que resultó vencida porque no se advierten motivos suficientes para apartarse del principio objetivo de la derrota contenido en el art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.

VII. Finalmente, resta expedirse acerca de los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Juan Patricio Cotter (por derecho propio) "por bajos" -cuyo traslado fue contestado- y por la representación fiscal "por altos" contra los honorarios establecidos en la regulación practicada el 11/02/22.

En función de la naturaleza del proceso, de su monto -para el que debe tomarse la suma de $126.684,16-, de la única etapa procesal cumplida, del mérito, de la calidad y de la extensión de la labor profesional desarrollada a la luz del resultado obtenido, corresponde

FIJAR en 1,82 UMA -equivalente a la suma de $27.178,06 de conformidad con los valores establecidos en la acordada nº 9/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación- los honorarios a favor del Dr. Juan Patricio Cotter por su actuación ejerciendo la dirección letrada y la representación procesal de la parte actora en la instancia anterior (arts. 16, 20, 21, 22, 29 y demás concordantes de la ley 27.423).

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, cabe FIJAR en 0,54 UMA -equivalentes a la suma de $8.063,82, de conformidad con los valores establecidos en la acordada nº 9/2023 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación- los honorarios a favor del Dr. Juan Patricio Cotter por su actuación (presentación digital del 11 de abril de 2022) ejerciendo la dirección letrada y la representación procesal de la parte actora en esta instancia (art. 30 y demás concordantes de la ley 27.423).

VIII. Por todo ello, y de conformidad en lo pertinente con lo dictaminado por el Fiscal General, propongo al Acuerdo: (i) desestimar los agravios de la AFIP-DGA, con costas; (ii) establecer los honorarios profesionales conforme lo indicado en el considerando VII de este voto.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. La Sala “F” del Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría: (i) declaró la invalidez del decreto 793/2018, desde su entrada en vigencia, hasta su ratificación efectuada por el Poder Legislativo; (ii) revocó la resolución 39/2020 (AD SARA) en cuanto rechazó el pedido de devolución de los derechos de exportación solicitados por la firma Newsan SA; (iii) ordenó la restitución de la suma de $126.684,16 ingresada por la actora en concepto de derechos de exportación, con sustento en el decreto 793/2018, respecto del permiso de embarque

18078EC01001226Y, con intereses; (iv) impuso las costas a la Aduana que resultó sustancialmente vencida.

Para así decidir, los vocales que conformaron la mayoría se remitieron al precedente "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA s/ recurso de apelación*" (expediente EX 2020-24711043 – APN-sGASAD#TFN, pronunciamiento del 22 de diciembre de 2021).

En ese precedente, en cuanto ahora interesa, sostuvieron lo siguiente:

—El tribunal "goza de plenas facultades para declarar la inconstitucionalidad de las leyes".

—El artículo 1164 del Código Aduanero es inconstitucional "por resultar violatorio del artículo 18 de la Constitución Nacional y de las Convenciones Internacionales de Derechos Humanos que cuentan con jerarquía constitucional, en cuanto resguardan el derecho fundamental a la tutela administrativa y judicial efectiva".

—"[L]as normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de este Tribunal Fiscal […] han devenido derogadas por la Convención Americana de Derechos Humanos habida cuenta de su jerarquía supralegal […], derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos".

—"[E]l hecho de negar a este Tribunal la plena facultad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes cuando la norma impugnada resulta contraria a la Ley Fundamental, constituiría una limitación directa al modo en que sus integrantes desempeñan su tarea, y a su independencia (de criterio) misma, lo que no se ajusta al orden jurídico imperante, pues ante tales supuestos igualmente deberían aplicarla, aún a sabiendas de reputarla inconstitucional, por lo que la restricción legal [es]

poco edificante y escasamente compatible con un estado constitucional de derecho".

—El tribunal "ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso administrativo federal, las mismas resultan sustantiva o materialmente judiciales […] en tanto es un órgano de justicia (en este caso aduanera), imparcial e independiente de la administración activa; y resulta el único tribunal del país especializado en materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos idénticas facultades que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a la garantía del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos".

—"[E]l principio de supremacía constitucional contemplado en el artículo 31 de nuestra Carga Magna le plantea a este tribunal el desafío imperativo de desplazar la prohibición del artículo 1164 […] por ser contrario a nuestra Ley Fundamental […] siendo que una interpretación en sentido contrario sólo puede fundarse en una exégesis irrazonable de la norma, que no armoniza con los principio enumerados, toda vez que se le estaría otorgando una indebida preeminencia a lo dispuesto en el texto aduanero por sobre los postulados de la Convención Americana de Derechos Humanos, dejándola parcialmente inoperante, lo que resulta contradictorio con el orden jurídico, tanto convencional como constitucional".

—"[N]o cabe más que concluir en que el organismo no puede estar impedido de declarar la inconstitucionalidad, antes bien, está obligado a ello".

—La doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Camaronera Patagónica SA*" (Fallos: 337:388) es aplicable a esta causa.

—"[E]l decreto 793/2018 […] al haber sido recién convalidado por la ley 27.467 […] ostenta plena validez constitucional a partir de ese momento, resultando insanablemente nulo hasta la fecha de publicación de la norma ratificatoria en el Boletín Oficial, por oponerse al principio de legalidad que rige en materia tributaria y al claro precepto del artículo 99, inc. 3º, de la Constitución Nacional".

II. Comparto la descripción de los agravios, la solución acerca de las costas y la regulación de los honorarios que propone la jueza Liliana María Heiland en los puntos II, III, VI y VII de su voto.

III. Disiento, en cambio, con el examen que sugiere mi colega en el punto V, acápite A), de su voto respecto de las críticas que la Aduana formuló acerca de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por el Tribunal Fiscal.

IV. En la expresión de los agravios, la parte demandada planteó que: (a) el Tribunal Fiscal se apartó "de lo establecido en el artículo 1164 del Código Aduanero", y (b) "debe rechazarse de plano la declaración de inconstitucionalidad del artículo 1164 del CA".

V. El artículo 1164 del Código Aduanero prevé que: "La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal".

VI. La doctrina ha expresado:

—“La prohibición de que el Tribunal [Fiscal] se expida sobre la falta de legitimidad constitucional de [una] norma se funda en su carácter administrativo, ya que […] el artículo [116] de la Constitución Nacional establece que: ‘Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución’” (Elías López Agnetti, “*La inconstitucionalidad de la norma y el Tribunal Fiscal*”, editorial La información, año 1967, págs. 1 y s.s.).

—El artículo 1164 del Código Aduanero “tiene su origen en la disposición contenida en el artículo 185[1] de la ley 11.683, cuya fuente es el artículo 43[2] de la ley 15.265.

Esa disposición se ajusta al criterio tradicional que considera que un órgano administrativo, como es el Tribunal Fiscal, no puede expedirse sobre la validez constitucional de las normas tributarias, criterio que parte de la doctrina de Montesquieu acerca de la separación de poderes” (Mario A. Alsina, Enrique C. Barreira, Ricardo Xavier Basaldúa, Juan P. Cotter Moine y Héctor G. Vidal Albarracín, “*Código Aduanero Comentado*”, Tomo III, editorial Abeledo Perrot, año 2011, págs. 698 y s.s.).

—“Es ilegal que el Tribunal [Fiscal] dicte [una] sentencia que declare la inconstitucionalidad de la normativa vigente […] porque el Poder Judicial de la Nación […] tiene facultades para dictaminar la inconstitucionalidad [de las leyes], según lo dispuesto en el artículo 116

[1] “La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese TRIBUNAL de la NACION”.

[2] “La sentencia no podrá declarar la falta de validez constitucional de la ley tributaria, ni del decreto reglamentario aplicado, pero podrá, en cambio, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que haya declarado la inconstitucionalidad de las normas tributarias”.

de la Constitución Nacional" (Jorge Luis Tosi, "*Código Aduanero Comentado y Anotado*", editorial Cathedra Jurídica, año 2021, págs. 1664 y s.s.).

—El fundamento de la limitación contenida en el artículo 1164 del Código Aduanero "se halla en el principio de que un órgano administrativo no puede pronunciarse sobre la constitucionalidad de las leyes tributarias" (Marcelo Antonio Gottifredi, "*Código Aduanero Comentado*", editorial Mercojuris, año 2018, págs. 1204 y s.s.).

VII. Esta cámara —por otro lado— ha dicho que "el artículo 1164 del Código Aduanero resulta más que claro al prohibirle al Tribunal Fiscal pronunciarse sobre la [in]constitucionalidad de las leyes tributarias o aduaneras […] Ello encuentra su justificación legislativa en la circunstancia de integrar el tribunal parte de la Administración, por lo que quedaría impedido de descalificar las normas del Poder Legislativo como del ejecutivo del cual forma parte. Se trata de una norma de política legislativa que de ningún modo afecta el ordenamiento constitucional, en tanto los vocales del Tribunal Fiscal, aun reuniendo todas las garantías de los jueces de la Nación, no forman parte del Poder Judicial y, por lo tanto, nada impide que la ley establezca limitaciones respecto a la jurisdicción reconocida a los jueces de la Constitución" (Sala IV, causa "*Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 10 de marzo de 2016).

Esa limitación —ha dicho esta sala— no constituye un impedimento para que el Tribunal Fiscal examine el planteo constitucional concluya en la declaración de validez de las resoluciones apeladas si lo considerase pertinente, habida cuenta de que la restricción se refiere estrictamente a la declaración de inconstitucionalidad pero no

impide que se afirme su validez jurídica (causa "*Molinos Río de La Plata SA c/ EN s/ proceso de conocimiento*", pronunciamiento del 14 de septiembre de 2021).

VIII. Desde esa perspectiva, es posible concluir en que el Tribunal Fiscal de la Nación no cuenta con la habilitación legal para declarar —como lo hizo— la invalidez constitucional del artículo 1164 del Código Aduanero y del decreto 793/2018.

Tal como ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la potestad para declarar la inconstitucionalidad de las leyes dictadas por el Congreso Nacional es exclusiva de los tribunales de justicia (Fallos: 269:2473; 311:460 y 319:1420).

IX. Corresponde, pues, admitir los agravios y revocar el pronunciamiento apelado en este aspecto.

X. El plano sustancial de la controversia encuentra una adecuada solución en las consideraciones desarrolladas por esta sala en la causa "*Newsan SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 2 de febrero de 2023.

Por tanto, se declara la invalidez constitucional del decreto 793/2018.

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: 1. Admitir los agravios formulados por la Aduana y revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto declaró la invalidez constitucional del artículo 1164 del Código Aduanero y del decreto 793/2018; 2. Declarar la invalidez constitucional del decreto 793/2018.

Así voto.

La jueza Clara María do Pico dijo:

1. Comparto el voto de la jueza Heiland, en torno al desarrollo que realiza en los considerandos I a IV.

2. En lo relativo a la potestad del Tribunal Fiscal de expedirse sobre la validez constitucional de una norma, adhiero a la solución que propone el juez Facio, en el voto que antecede.

En efecto, tal como lo sostienen la DGA y esta cámara, de conformidad con lo establecido por el art. 1164 del C.A., el TFN no está facultado a declarar la invalidez constitucional —o convencional— de una norma (ver sala II, causa nº 55.640/2016, *"Aseguradores de Cauciones SA Compañía de Seguros c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 2 de febrero de 2017; sala III, causa nº 23.452/2016, *"Alba Compañía Argentina de Seguros SA TF 3600- A c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 17 de abril de 2018; sala IV, causa nº 46.118/2015, *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 10 de marzo de 2016; sala V, causa nº 49.663/2016, *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 7 de marzo de 2017).

Esa fue, además, la postura que se impuso en el plenario del TFN de las salas con competencia en materia aduanera (plenario "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"), después del pronunciamiento aquí apelado.

Por ese motivo, corresponde acoger favorablemente las críticas de la recurrente y revocar el pronunciamiento apelado sólo en ese sentido.

3. Sobre el plano sustancial de la controversia —en torno a la aplicación al caso del precedente *"Camaronera"* (Fallos 337:388) y a la

inconstitucionalidad de los derechos de exportación establecidos sin sustento legal por el decreto 793/2018—, adhiero a los votos de mis colegas, en tanto ambos deciden conforme lo establecido por esta sala en la causa nro. 13.061/2022 *"Newsan S.A. c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, pronunciamiento del 2 de febrero de 2023, a las que, por razones de brevedad, corresponde remitirse.

4. Asimismo, adhiero al voto de la jueza Heiland, en lo relativo a las costas y a los honorarios.

Así voto.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, **RESUELVE**: 1. Por mayoría, admitir los agravios formulados por la Aduana y revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto declaró la invalidez constitucional del artículo 1164 del Código Aduanero y del decreto 793/2018; 2. Por unanimidad: (i) Declarar la invalidez constitucional del derecho de exportación establecido sin sustento legal por el decreto 793/2018; (ii) Imponer las costas a la AFIP-DGA; (iii) Establecer los honorarios profesionales conforme lo indicado en el considerando VII del voto de la jueza Heiland.

Regístrese, notifíquese -a las partes y al Fiscal General- y, oportunamente, devuélvase.