37.611/2023

Xeitosiño SA (TF 15443210-A) c/ EN-AFIP-DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 06 de octubre de 2023

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 24/10/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la excepción de falta de legitimación activa planteada por la representación fiscal, con costas.

Para así decidir, en primer lugar, precisó que la legitimación para actuar consiste en la aptitud para ser parte en un determinado un proceso. Así es que, la falta de legitimación para obrar existe cuando no media coincidencia entre las personas que efectivamente actúan en el proceso y las personas a las cuales la ley habilita especialmente para pretender o contradecir respecto de la materia sobre la cual versa el proceso (cfr. Falcón, Enrique M., Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado, concordado y anotado, Tomo IV, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, pág. 575; en esa misma línea, la Sala V *in re* “GCBA c/ Propietario Avda. Rafael Obligado Nº 2221 s/ ejecución fiscal”, del 28/02/2012).

Advirtió que, la recurrente -en su carácter de exportadora- solicitó la devolución de la suma de derechos de exportación liquidada y abonada en virtud de lo establecido en el Decreto 793/18. En la situación planteada, señaló que el Código Aduanero no establecía como requisito para la repetición de tributos la prueba de la falta de traslación (v. arts. 1068 y sgtes.), como sí sucedía, en el último párrafo del art. 81 de la ley 11.683 (incorporado por art. 1 punto XXIII de la ley 25.795).

En tales condiciones, observó que, la firma Xeitosiño S.A. en su carácter de exportadora habilitada, había documentado los permisos de embarque Nros. 18037EC01008228S, 18037EC01008230L y 18037EC01006744T, y había abonado los derechos de exportación vinculados a los mismos. Ello resultaba, de la compulsa de las actuaciones administrativas de la causa (v. los VEP de pago de fs. 8, 19 y 29, las liquidaciones y documental agregada a fs. 42, 45, 48, 49 y 50).

Añadió que, en ese marco y conforme surgía del art. 777 del C.A., el cual disponía que: *"la persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera es deudora de éstos.",* el único deudor de los derechos de exportación que debían pagarse por las operaciones en trato era el exportador que documentó las mismas, verificándose en el caso, que quien abonó los tributos, es el mismo sujeto que solicita su devolución, en virtud de lo normado en el art. 809 del C.A.

Por otra parte, alegó que, la carga de la prueba de un hecho corresponde a quien lo invoca a su favor (cfr. a los arts. 377 del CPCCN y 1174 del C.A.). En tal sentido, advirtió que el fisco no había acompañado a la causa, constancia alguna que indique la efectiva, real y cierta traslación de los derechos de exportación cuestionados en el precio pagado por el comprador del exterior.

II.- Que contra dicho pronunciamiento, con fecha 15/12/2022 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional, los que fueron contestados el 16/03/2023.

Se agravia la recurrente por el rechazo con costas efectuado de la excepción de falta de legitimación activa planteada oportunamente por esta parte.

Aduce que, lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación ha sido fruto de una interpretación manifiestamente arbitraria de los hechos, el derecho y los precedentes jurisprudenciales invocados en la causa, omitiendo considerar constancias claves existentes en las actuaciones administrativas, motivo que lo ha

llevado a cometer un error de tal magnitud que requiere del apartamiento de lo normado por el artículo 1180 del C.A.

Aduce que la Corte Suprema se encargó de señalar esta conexión de los efectos económicos de los impuestos en el mundo del derecho al expresar que si bien la traslación es un fenómeno regido por las leyes de la economía (*Fallos* 297:500), existen casos en los cuales es necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución que resulte armónica con los derechos y garantías que establece la Constitución Nacional y con el ordenamiento jurídico vigente (Conf. CSJN, “Compañía Argentina de Construcciones S.A.”, Fallo del 07/05/1985, publicado en Derecho Fiscal, T. XXXIX p. 75; “Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado”, Fallo del 13/11/1986, publicado en Derecho Fiscal, T. XLII, p. 255).

Alega que, en estos términos, y atendiendo a las circunstancias particulares del caso traído a examen, conforme se expondrá a continuación, resulta de aplicación en los presentes el criterio expuesto por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto sostuvo que: *“(…) no puede pasarse por alto que (…) el impuesto que Nobleza Piccardo ingresó al Fisco "...integraba el precio de venta de los cigarrillos"* (fs. 386 y 387), con lo cual no se advierte en *qué podría consistir la lesión patrimonial que sin demostrar alega. 9°) Que lo dicho precedentemente no implica un examen de los recaudos propios de procedencia de la acción de repetición en materia tributaria y, por ende, no significa adherir al criterio que surge del precedente de esta Corte in re "Mellor Goodwin" (Fallos: 287:79) (…) La suerte adversa a la procedencia de la acción intentada por la actora -como ha sido dicho en los considerandos 7° y 8° de la presente- halla su razón de ser en que se pretende impugnar la constitucionalidad de una norma sin demostrar el gravamen concreto que ella le produce al impugnante. Máxime, cuando -producto de la actividad probatoria realizada en las instancias anteriores-*

el Tribunal tiene ante sí constancias como la de fs. 386 que impide, en el caso, considerar que el pago efectuado por Nobleza Piccardo haya importado una lesión a la garantía que consagra el art. 17 de la Constitución Nacional" (Conf. voto de la mayoría en *Fallos:* 327:4023 anteriormente citado).

Sostiene que, a diferencia de lo interpretado por el *a quo*, en el precedente cuya aplicación se solicitó en los presentes, se deja bien en claro que el rechazo de la repetición no obedecía al examen de los recaudos exigidos para la procedencia de la repetición, sino que el rechazo de la devolución obedecía a la ausencia de lesión patrimonial requerida para impugnar la constitucionalidad de la norma; ausencia de perjuicio que surgía acreditada por las constancias traídas a la causa y de las cuales no se podía hacer caso omiso.

Pondera que, el adecuado análisis del precedente citado permite concluir que el rechazo de la defensa efectuado por el *a quo*, sustentado en que: *"(…) no resulta aplicable al caso el criterio allí sostenido, toda vez que en autos se cuestionan tributos aduaneros que difieren de los involucrados en la mencionada causa"*, contiene un fundamento solo aparente, por cuanto al momento en el que la CJSN resolvió el caso "Nobleza Piccardo", tampoco se encontraba receptado en la Ley 11.683 el recaudo del artículo 81 *in fine*, no obstante lo cual el Máximo Tribunal resolvió el rechazo de la devolución intentada, atendiendo a las circunstancias particulares del caso anteriormente detalladas. Es que, al no existir perjuicio, la declaración de inconstitucionalidad perseguida por la aquí actora carece del presupuesto básico de lesión constitucional.

Puntualiza que, es menester tener presente que *"[s]i bien los fallos de la Corte Suprema no resultan obligatorios para casos análogos, la Sala tiene el deber moral de conformar sus decisiones a las del Alto Tribunal, por revestir éste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia"* (cfr. *Fallos:* 303:1769; 311:1644 y 316:3191).

Afirma que la actora carece de derecho o legitimación activa para solicitar la devolución de los derechos de exportación pagados en las Destinaciones y que fueron costeados con los importes pagados por el comprador del exterior, por cuanto los mismos fueron incluidos en el precio de venta, todo ello conforme lo declarado de manera comprometida por la propia repitente y los Informes Técnicos producidos en las actuaciones administrativas, habiéndose producido en la especie la traslación del tributo, lo cual provocó que quien realmente soportó las consecuencias patrimoniales del mismo fue el importador del exterior.

Hace hincapié en que, en el caso traído a resolver, independientemente de la relación procedimental emergente de los actuados en trámite, reiteramos, debe establecerse primariamente la efectiva existencia del derecho subjetivo reclamado en cabeza del presentante.

Considera que, en consecuencia, procede el rechazo de la legitimación del actor para realizar el presente reclamo, por cuanto no ha explicado -ni mucho menos acreditado- las razones que dan sustento al presunto perjuicio o interés concreto, siendo que en la especie se produjo la traslación del tributo al importador extranjero, quien, en definitiva, fue el que soportó económicamente los derechos de exportación. Por lo que no se encuentra acreditado que la actora haya sufrido perjuicio alguno.

Manifiesta que, todo ello tiene sustento en la simple compulsa de las actuaciones administrativas surge la debida acreditación de la traslación de los derechos de exportación invocada por su parte y su inclusión en el precio de venta.

Ello por cuanto:

(i) En el Campo “a) Opciones / b) Ventajas” de cada uno de los P.E. agregados a las actuaciones administrativas la actora declaró en el formulario OM

1993 SIM, el código: DEREXPOINCLUFOB SI (ver fs. 9 y 10 vta., 20/21 vta. y 30/31 vta.de las actuaciones administrativas).

(ii) En el sector “Valor de la mercadería”, campo “Coef. / Cant. Unidades” de cada una de las Destinaciones, la firma declaró la aplicación del coeficiente menor a UNO (es decir: 0,89286), que provoca que se detraigan del precio declarado los aludidos derechos a los fines de conformar la base imponible de tributación, dejándose expresa constancia en el campo correspondiente del permiso de embarque (ver fs. 9 y 10vta., fs. 20/21 vta. y 30/31 vta. de las actuaciones administrativas).

(iii) En los formularios de valor que forman parte integrante de la declaración comprometida en los P.E. en trato, a la pregunta N° 10, relativa al precio, que reza: “¿incluye derechos y demás tributos a la exportación?” la recurrente contestó SI (ver fs. 53/55 de las actuaciones administrativas).

(iv) A fs. 52 se ordena la emisión de un informe a los fines de determinar: “1) Si los derechos de exportación fueron incluidos o no, en el precio FOB declarado en la/las detalladas objeto de autos. 2) Si el monto de la factura presentada por el declarante es coincidente con el monto FOB consignado en la destinación en trato. Asimismo, se acompañe una copia de dicha factura”.

(v) Todo ello fue materia del Informe Técnico producido a fs. 62/63, mediante Nota N° 142/2021 donde se determinó: “I) Campo correspondiente a ‘declaración de mercadería’ del OM 1993 A SIM, a) Opciones b) Ventajas se indica DEREXPOINCLUFOB. II) Formulario OM 1993/2- Declaración de los Elementos relativos al valor de exportación - pto. 10 relativo al precio (a) pregunta ‘Incluye Derechos y demás tributos a la exportación’”. Añade que, de la documentación obrante a fs. 42/49, la Sección Técnica concluye que: 1) Los derechos de exportación SI se encuentran incluidos en el precio FOB declarado para todas las destinaciones en trato, según constan a fs. 53/55, impresiones de pantalla del

Formulario OM 1993/2 mencionado precedentemente. 2) De acuerdo a la 'Consulta de Factura Nro. Permiso de Embarque' de la base E-Fisco, cuyas impresiones se agregan a Fs.56/58, los montos de dichas facturas de Exportación (…) son coincidentes con los montos declarados en el campo FOB del SIM para cada una de las destinaciones. Se agrega para mejor proveer, a Fs.59/61, las impresiones de pantalla, con la consulta realizada en el SIM".

(vi) todo lo expuesto fue receptado en la Resolución Aduanera aquí en trato.

En definitiva, concluye que, de lo declarado en forma comprometida por la exportadora más el análisis de la documentación obrante en el expediente administrativo llevado a cabo por su parte, se concluye -y con meridiana claridad- que se produjo la traslación del tributo al comprador extranjero, quien, en definitiva, fue el que soportó económicamente los derechos de exportación.

Pone de relieve que, ante la coincidencia entre el valor FOB declarado (con la indicación de que dicho monto incluía los derechos de exportación) y el precio de la mercadería que resulta de la Factura de Exportación (es decir, el precio al que se vendieron las mercaderías al comprador extranjero) surge PATENTE que dichos derechos de exportación fueron incluidos en el importe cobrado por la exportadora al importador del exterior, lo que manifiesta nítidamente la traslación del derecho de exportación a través del precio de venta. De lo contrario, se configuraría una declaración inexacta por parte del exportador, con el perjuicio fiscal que ello implica, atento haber detraído los derechos de exportación de la base imponible.

Resalta que, esta circunstancia, debidamente acreditada por su parte a lo largo del procedimiento administrativo, demuestra la inexistencia de perjuicio al patrimonio de la contraria, por cuanto la carga impositiva recayó sobre el comprador del exterior. En base a ello, y sin perjuicio de que el Código Aduanero

no exija la demostración del empobrecimiento, no pueden pasarse por alto las constancias obrantes en las actuaciones administrativas, en cuanto de ellas surge que efectivamente el impuesto que la actora intenta repetir ha sido soportado por el comprador del exterior. Lo que impide tener por acreditado el perjuicio al derecho de propiedad alegado por la contraria, imponiéndose el rechazo de la repetición intentada.

Por todo lo expuesto, solicita se revoque la sentencia recurrida, en lo que es materia de agravios, con costas.

Sin perjuicio de todo lo expuesto, y en el hipotético y negado caso que este Tribunal considere que no procede la excepción de falta de legitimación activa, ante una eventual apelación de la actora solicito se evalúen los argumentos desarrollados en el presente acápite como defensa de fondo.

III.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 30/11/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución N° 147/2021 (AD MARD), dictada por el Administrador de la Aduana de Mar del Plata, en las actuaciones SIGEA Nros. 19144-9205-2019, 19144-9206-2019 y 19144-9216-2019, en relación a los PE Nros 18037EC01008228S, 18037EC01008230L y 18037EC01006744T. Impuso las costas por su orden.

Para así resolver, sostuvo que, las cuestiones planteadas en el *sub examine* eran sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por este Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN), en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal: “ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código

Aduanero. ARTICULO 3°.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467."

En tales condiciones, consideró que, debía rechazarse la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados en relación a las destinaciones Nros. 18037EC01008228S, 18037EC01008230L y 18037EC01006744T, 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.

Por último, estimó que las costas debían imponerse por su orden en atención a la complejidad de la cuestión en trato.

IV.- Que contra dicho pronunciamiento interpuso recurso de apelación, el Fisco Nacional y expresó agravios el 9/09/2022 (concedido el 9/09/2022), los que fueron replicados el por la contraria el 20/09/2022.

Con fecha 20/09/2022 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios en la misma fecha, los que fueron replicados por la contraria el 23/09/2023.

Con fecha 12/06/2023 emitió su dictamen el señor Fiscal de Cámara.

V.- Apelación de la actora:

A título preliminar, la apelante alega que el plenario del Tribunal Fiscal merece una profunda revisión, no solo porque se opone a los claros

conceptos fijados por la Corte en “Camaronera Patagónica”, sino porque además no determina una doctrina legal unívoca sino que fundamentos están constituidos por los votos individuales de los vocales opinantes, que arriban a la misma conclusión por caminos diversos. Apunta que, es claro que tal dispersión de opiniones no constituye una doctrina legal aplicable y ello atenta contra el principio de seguridad jurídica; máxime cuando esas posiciones se oponen a un fallo de Corte dictado sobre un tema análogo. Advierte que, de aplicar esta doctrina, se violarían los siguientes conceptos fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación: a) Que los derechos de exportación son impuestos, es decir, tienen naturaleza tributaria; b) Que, en materia tributaria, rige el insoslayable principio de legalidad establecido expresamente en nuestra Constitución Nacional; c) Que el principio de legalidad en materia tributaria no cede en circunstancias de emergencia pública y se refiere a la creación, pero también a la modificación de los aspectos sustanciales de un tributo; d) Que el principio de legalidad en materia tributaria tampoco cede en circunstancias en que se actúa con el mecanismo de delegación legislativa. e) Que, en materia de derechos de exportación, el art. 755 del CA, no resulta una norma delegante válida, en tanto no establece los elementos esenciales del tributo de que se trata.” f) Que la ilegitimidad de los derechos de exportación impuestos por normas extra-legales, se limita al período en que no fue ratificada por una Ley del Congreso y que la ratificación de una norma constitucionalmente inválida, sólo puede operar para el futuro. Apunta que, la doctrina y la jurisprudencia han coincidido desde antiguo en que los derechos de aduana -y en lo que aquí especialmente interesa, los derechos de exportación- son tributos que clasifican en la categoría de impuestos, teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas. Observa que, a fines de su imposición, entonces, deben tenerse en cuenta una serie de derechos y garantías explícitos e implícitos a favor de los obligados

tributarios contenidos en la Constitución, que comprende, entre otros, los de reserva de ley, indelegabilidad legislativa, irretroactividad, no confiscatoriedad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y razonabilidad, principios que actúan como límite y cauce para el ejercicio de la potestad normativa tributaria. Aduce que, en los últimos tiempos se ha visto un avance del poder administrador sobre el Congreso en materia tributaria al amparo de la delegación de facultades, sobre todo en materia de tributos aduaneros. Afirma que, específicamente en materia de derechos de exportación, el art. 755 del CA expresamente faculta al Poder Ejecutivo para gravar con un derecho de exportación, la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada, desgravar mercadería gravada o modificar el derecho de exportación establecido. Dichas facultades, según el mismo art. 755, deben ser ejercidas con las finalidades allí indicadas. La delegación en materia de los tributos aduaneros se ha explicado con fundamento en la celeridad con que deben poder efectuarse las reformas arancelarias en materia aduanera. Destaca que, sin embargo, luego de la reforma constitucional, la jurisprudencia ha destacado que "no debe olvidarse que en el nuevo art. 76 de la ley fundamental se establece, como principio, que está prohibido delegar facultades en el poder administrador, a menos que se trate de materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. Esboza que en los últimos tiempos se ha observado un avance del poder administrador sobre el Congreso en materia tributaria al amparo de la delegación de facultades, sobre todo en materia de tributos aduaneros. Específicamente en materia de derechos de exportación, el art. 755 del CA expresamente faculta al Poder Ejecutivo para gravar con un derecho de exportación, la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada, desgravar mercadería gravada o modificar el derecho de exportación

establecido. Dichas facultades, según el mismo art. 755, deben ser ejercidas con las finalidades allí indicadas. La delegación en materia de los tributos aduaneros se ha explicado con fundamento en la celeridad con que deben poder efectuarse las reformas arancelarias en materia aduanera. Indica que, sin embargo, a partir de la reforma constitucional de 1994 se ha puesto en tela de juicio la legitimidad de esta delegación contenida en el Código Aduanero argentino. Luego de la reforma constitucional, la jurisprudencia ha destacado que "no debe olvidarse que en el nuevo art. 76 de la ley fundamental se establece, como principio, que está prohibido delegar facultades en el poder administrador, a menos que se trate de materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. Resulta claro que en lo atinente a la fijación de los elementos esenciales para la existencia de tributos no encuadra en la noción de materias determinadas de administración Considera que, en esta línea, los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo que aquí se cuestionan, violentan el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, lo cual así ha sido definido por la Corte en la doctrina del caso "Camaronera Patagónica". Señala que en “Camaronera Patagónica”, la Corte declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación impuestos por la Resolución ME 11/02, por resultar dicha resolución y la norma “delegante” (las leyes 22.415 y 25.561), violatorias del principio de reserva legal contenido en el art. 4 de la Constitución Nacional para la materia tributaria. Dicha conclusión, se extiende sin lugar a dudas al caso tratado en autos. A su vez, la Corte limitó la invalidez declarada al período comprendido entre el dictado de aquella Resolución y la ratificación de la delegación legislativa y las normas delegadas que efectuó la Ley 25.645 en el marco de la Cláusula Transitoria Octava del art. 76 de la Constitución Nacional; es decir, entre el 05/03/02 y el 24/08/02. A partir de lo aquí

señalado, afirma que el Poder Ejecutivo no se encontraba facultado, ni siquiera por la amplia delegación que efectúa el art. 755 del CA, para imponer un derecho de exportación como el previsto por el Decreto 793/18. Tampoco para "reglamentar" el derecho de exportación, como impuesto que es. Expone que, resulta evidente que, al fijar su doctrina legal, el Excmo. Tribunal ha pretendido apartarse absolutamente de los conceptos claros e indubitables que fijó la Corte y pretende justificar la imposición de derechos de exportación por un decreto presidencial, sin ninguna garantía asociada al establecimiento de un tributo. Pone de relieve que, la aplicación del caso “Camaronera Patagónica” al presente caso es indubitable. En efecto, la Ley 26.939 que aprobó el Digesto Jurídico Argentino no evidencia una clara política legislativa que justifique el dictado del Decreto 793/18. El art. 755 del CA cuestionado por la Corte sigue siendo el mismo: aún no cumple con los estándares mínimos allí previstos, en tanto no determina los elementos esenciales del tributo. Aclara que la Ley 27.467 no puede ser asimilada al procedimiento previsto por la Ley 26.122 para validar el Decreto 793/18. No solo porque no responde a aquél, sino porque el Decreto 793/18 no estaba precedido con una ley que establezca una clara política legislativa (y, por lo tanto, era nulo) y porque, además, el mismo se dictó invocando la facultad regulatoria del art. 99, inc. 2, de la CN que no estaba sujeta al procedimiento en cuestión. Alega que, la validación o control posterior del Congreso - con vigencia desde el dictado de los Decretos; se da en materia de "delegación permitida" y NUNCA en materia de DELEGACIÓN PROHIBIDA. Refiere que la conclusión arriba expuesta es obvia, pues la premisa contraria supondría concluir absurdamente que la omisión de tratamiento por parte del Congreso (por el motivo que fuere), de una norma delegada determinada, implicaría que toda legislación dictada por el PEN invocando emergencia o delegación (en materia penal, o electoral por ejemplo) es válida, hasta tanto no se rechace por ambas Cámaras expresamente el Decreto

de que se trate. En tales condiciones, observa que definitivamente la Ley 26.122, no tiene incidencia en la solución del caso, ni es óbice para la aplicación de todos y cada uno de los principios constitucionales desarrollados en "Camaronera". No hay fundamentos válidos para apartarse de la doctrina sentada por la Corte en “Camaronera Patagónica”. Sobre el particular destaca, en primer término, que no obstante que las decisiones de la Corte se circunscriben a los procesos concretos que son sometidos a su conocimiento, la autoridad institucional de sus precedentes, fundada en la condición de Tribunal intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que, en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos, sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente, seguidas, tanto por la misma Corte como por sus tribunales inferiores. Afirma que, ello ocurrió en este caso y, consecuentemente, corresponde la revocación de la sentencia dictada por el TFN. La doctrina emanada de “Camaronera” es clara y contundente, por cuanto la Corte por unanimidad (incluso con el voto concurrente de Zaffaroni y la disidencia de Petracchi y Argibay) sostiene la prohibición al Poder Ejecutivo de crear y modificar los elementos esenciales del tributo (en particular derechos de exportación), haciendo expresa mención a la alícuota, como elemento esencial. De modo que los intentos del Tribunal de aminorar o relativizar el principio de legalidad para los tributos aduaneros o de darle al art. 755 del CA una política legislativa que no tiene o de justificar una validación retroactiva del Decreto 793/18 por una ley que opera hacia el futuro con arreglo a “Camaronera Patagónica”, no son más que excusas para sostener la no conformidad con el fallo del más Alto Tribunal, que es claro y categórico en cuanto a la materia que trata. Por último, se expresa respecto del carácter retroactivo que pretende dársele a la ley 27.467. Al respecto, considera que, antes de la reforma constitucional, en el precedente "Kupchick" la Corte expresamente señaló lo siguiente: "se pretende asignar efectos

convalidantes -con carácter retroactivo- a la ratificación de uno de ellos por el posterior, y se arriba a la absurda conclusión de que integrándose el uno con el otro, la constitucionalidad de ambos textos queda salvaguardada". Y en "Camaronera", la Corte sostiene que la ratificación legislativa de una norma tributaria como la que impone derechos de exportación sólo puede operar para el futuro, afirmando que "…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 -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 (arg. de Fallos: 321:347, considerando 10)." En este contexto, afirma que, lo sentenciado resulta abiertamente opuesto a los preceptos constitucionales que se analizaron y a la doctrina de la Corte que los ha validado, pues es claro que el Congreso tiene la potestad exclusiva de imponer los impuestos (arts. 4 y 17, CN). Añade que, incluso existen previsiones expresas sobre la Cámara que debe tener la iniciativa en materia de tributos (art. 52 CN). El art. 75, inc. 1, también destaca claramente que le corresponde al Congreso "(l)egislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación...". Y en materia de delegación legislativa, la Constitución es también clara y determinante: El art. 76 "prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.", mientras que el art. 99 dispone que "(e)l Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo. Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de

#38238858#386454046#20231005234516757

régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros. Cita jurisprudencia.

VI.- Apelación de la demandada:

Sostiene la recurrente 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.

Aduce 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, 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].”*

Expone que, esto quiere decir 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.

Destaca que, todos y cada uno de los expedientes en los que se pretendió que se declare la inconstitucionalidad del decreto 793/18 fueron los que dieron lugar al plenario en cuestión, y es este el que resuelve cada uno de dichos actuados.

Manifiesta 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).

Hace hincapié en que, para apartarse del principio general de la derrota se requieren fundamentos suficientes que den lugar al a 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. Refiere que su parte ha resultado vencedor en cada una de estas causas correspondiendo la imposición de costas a la vencida.

Por otro lado, observa que, debemos recordar 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).

En tales condiciones, entiende 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 su parte. Es 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, y de ser así, tampoco ello es eximente del pago de costas.

Indica 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 su parte (que coinciden con los del fallo dictado en pleno) fueron efectuados más de un año y medio 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 su parte que fundar el derecho aplicable al caso, analizar todos los antecedentes administrativos, estudiar y trabajar el caso 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.

Por último, y no por ello menos importante, argumenta que, para que proceda la eximición de costas por cambios en la jurisprudencia debe existir un desistimiento en autos.

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.

Destaca que, la firma actora no solo no ha desistido, sino que en causas idénticas a la presente (y que dudo que esta sea la excepción) decide seguir batallando, interponiendo recursos de apelación contra las sentencias dictada por el *a quo*. Dice que su parte comprende la intención de la actora de llevar las causas a la jurisdicción Federal, en donde los plenarios del Tribunal Fiscal de la Nación no son obligatorios, e insistir en sus pretensiones. Pero lo que

su parte sostiene, al igual que lo establece el CPCCN, la doctrina y la jurisprudencia, es que, si la firma no desiste al tomar conocimiento del plenario, debe soportar las costas del proceso y ello es lo ocurrido en estos actuados. Pasaron largos meses desde que se dictó el fallo plenario, hasta que la Sala G resolvió estos actuados. La firma tuvo tiempo suficiente para desistir y no lo hizo.

Por lo tanto, asevera que, 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.

VII.- 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.*

VIII.- Que, sentado ello, en primer lugar, corresponde tratar el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra el rechazo de la excepción de falta de legitimación activa planteada por su parte, pues de proceder, tornaría insustancial el tratamiento de los agravios de la actora sobre la cuestión de fondo.

Al respecto, corresponde señalar el artículo 777 del C.A. expresamente dispone que *“la persona que realizare un hecho gravado con tributos establecidos en la legislación aduanera es deudora de éstos”.* A su vez, el Código Aduanero no requiere la prueba de la falta de traslación como requisito necesario para la repetición de los tributos (conf. esp. sus artículos 1068 y

siguientes); recaudo que, cabe aclarar, sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683, que -por cierto- no rige en procesos como el aquí seguido.

En efecto, la procedencia de la repetición de derechos de exportación no se encuentra sujeta ni condicionada a que no se haya producido su traslación al precio de venta; lo que surge en forma clara de lo establecido por el marco legal aplicable en materia de repeticiones de tributos aduaneros (como es el derecho de exportación), que establece expresa y claramente los requisitos y procedimientos a cumplir a tal fin, sin incluir dicha condición.

Al punto, precísese que el Código Aduanero regula expresamente en su Sección IX “Tributos regidos por la legislación aduanera”, Título II, Capítulo Tercero “Devolución de los importes indebidamente percibidos en concepto de tributos”, centrando únicamente el fundamento de la devolución en que los importes hubieran sido percibidos por el Fisco Nacional en forma indebida, sin exigir que con su pago se hubiera producido un empobrecimiento de parte del solicitante. Es decir, la repetición de los tributos aduaneros por pago indebido, constituye un instituto autónomo del propio marco legal aduanero, sin ordenar a la remisión de las normas civiles, impositivas ni de otra índole, ni obligar al cumplimiento de las previsiones establecidas por las mismas; sin que surja del articulado del Código Aduanero que la procedencia de la devolución se encuentre supeditada a la no traslación de los derechos al precio de venta (conf. esta Sala, en autos 69.724/2022 *“Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 15326299-A) c/ DGA s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 21/4/2023).

En definitiva, lo cierto es que el deudor y pagador de la destinación de exportación cuyo reintegro se reclama en autos, es la firma actora en su carácter de exportador, conforme lo dispuesto por el art. 777 del Código Aduanero, independientemente de que el valor del tributo sea incluido o no en el precio que se le cobra al destinatario de la mercadería. En tales condiciones, al ser la actora

el sujeto que pagó los tributos, se encuentra legitimada para solicitar la devolución de los mismos, conforme lo dispuesto en el art. 809, ss. y cc., del CA.

Por lo demás, cabe apuntar que, la inclusión del derecho de exportación en el precio no implica en modo alguno señalar que ese costo es específicamente afrontado por el comprador de la mercadería, en tanto éste puede significarle un costo asociado a la exportación (como cualquier impuesto no trasladable).

En consecuencia, corresponde rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar en todos sus términos el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 24/10/2022.

IX.- Que, respecto del fondo de la cuestión, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada mediante los documentos aduaneros nros. 18037EC01008228S, 18037EC01008230L y 18037EC01006744T Xeitosiño efectuó el pago de la suma de $ 1.258.470,04, 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 act. adm. 19144-9205-2019, 19144-9206-2019 y 19144-9216-2019).

X.- 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".*

XI.- 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 facultas 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".*

XII.- Que en el *sub examine* la actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados (noviembre de 2018), 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 nros. 18037EC01008228S, 18037EC01008230L y 1803EC01006744T, 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).

XIII.- Que, en este contexto, corresponde añadir que, no 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.

XIV.- 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.

XV.- 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. El aludido art. 82 de la ley 27.467 entró en vigencia a partir de los 8 días de su publicación en el Boletín Oficial (art. 5 del C.C. y C.N.). 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 13/12/2018 al amparo del decreto nº 793/2018.

XVI.- 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").

XVII.- 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 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).

XVIII.- Que en atención al modo en que se deciden las cuestiones traídas a conocimiento de esta Alzada por parte de los recurrentes y resultado final del pleito, al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que la totalidad de las costas generadas por estas actuaciones, tanto en lo concerniente a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

Estas mismas circunstancias y análogos fundamentos, determinan naturalmente el rechazo del agravio del Fisco Nacional en lo que al punto refiere.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional y confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación del 24/10/2022, con costas; 2°) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 30/1/2022, 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. 18037EC01008228S, 18037EC01008230L y 1803EC01006744T, de conformidad con lo establecido en los considerandos XIV, XV y XVI, y 3°) rechazar el recurso de la demandada e 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

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 06/10/2023
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

#38238858#386454046#20231005234516757

Fecha de firma: 06/10/2023
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

#38238858#386454046#20231005234516757