16461/2024

REFINERIA DEL NORTE SA (TF 3540428-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que el 27 de mayo de 2024 el Tribunal Fiscal de la Nación, rechazó el recurso interpuesto por la firma actora y; por ende, confirmó la resolución RESOL-2023-126-E-AFIP-ADPOCI#SDGOAI mediante la cual el Administrador de la Aduana de Pocitos, había rechazado el reclamo de repetición, en concepto de derechos de exportación presuntamente abonados en demasía, correspondiente al permiso de embarque nº 18 045 EC01 001424 X. Impuso las costas por su orden en atención a haber aplicado el criterio resultante del Plenario de ese Tribunal, dictado con posterioridad a la interposición del recurso ante esa instancia (cfr. páginas 162/165 del DEO 15685589 incorporado digitalmente a la causa el 30 de septiembre de 2024).

Para así resolver, puso de manifiesto que las cuestiones eran sustancialmente análogas a las examinadas en el Acuerdo Plenario del 26 de abril de 2022, dictado por ese Tribunal Fiscal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/DGA s/recurso de apelación” (EX2020-24600163-APN-SGASAD#TFN). Señaló que en el marco de aquél, la mayoría de los Vocales habían fijado la siguiente doctrina legal “ARTÍCULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante un planteo efectuado por un recurrente. ARTÍCULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTÍCULO 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 en 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”.

Fecha de firma: 08/05/2025
Alta en sistema: 09/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#39331785#454511795#20250507115333634

En tales condiciones, concluyó que debía rechazarse el pedido de repetición de los derechos de exportación presuntamente abonados en demasía, en relación con las destinaciones referidas en el párrafo precedente, con fundamento en lo establecido en el Decreto n° 793/18 mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del 12% para la exportación de todas las mercaderías comprendidas en la Nomenclatura Común del Mercosur, con un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

II.- Que, la parte actora apeló y expresó agravios a fs. 176/203 de las actuaciones remitidas digitalmente el 30 de septiembre de 2024 por el Tribunal Fiscal mediante DEO 15685589 (a las que se aludirá en lo sucesivo), los que fueron replicados por la parte contraria a fs. 213/221. Por su parte, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 213/221 de las referidas actuaciones, los que fueron replicados por la parte actora a fs. 226/232.

La parte actora afirma, en primer lugar, que la decisión plenaria empleada como basamento de la sentencia recurrida no contiene un fundamento jurídico claro, ni resulta de ella una doctrina consistente, lo cual vulnera su defensa.

En otro orden, señala que el derecho de exportación cuya restitución pretende fue ilegítimamente establecido por el Poder Ejecutivo Nacional mediante el referido decreto n° 793/18, en contraposición con el principio de reserva de ley en materia tributaria, lo que implicó además un enriquecimiento sin causa en favor del Estado Nacional.

Recuerda que desde el escrito inaugural impugnó la validez de la norma delegante contenida en el artículo 755 del Código Aduanero, por el incumplimiento de los recaudos constitucionales exigidos para el ejercicio de esa facultad (arg. art. 76, CN). Señaló, además, que en cualquier caso la fijación de tributos mediante actos del Poder Ejecutivo –aún mediante reglamentos delegados- comporta una violación del principio de reserva de ley, inquebrantable en materia tributaria (arg. arts. 4, 17, 52, 75, inc. 1, CN) y, en consecuencia, una transgresión del orden de prelación normativo consagrado por el constituyente.

Por otra parte, se queja de que la sentencia haya reconocido –indirectamente- a la Ley Nº 27.467 la capacidad de convalidar los reglamentos legislativos impugnados, haciéndolos surtir efectos retroactivamente desde su dictado.

Asegura que la decisión recurrida se contrapone a la doctrina sentada por la Corte federal en el caso “Camaronera Patagónica”. Considera que los fundamentos desarrollados en el referido precedente *“…no han sido debidamente rebatidos en el presente fallo, toda vez que los argumentos expuestos radican más en una visión más bien teórica que jurídica de la legislación tributaria aduanera, en especial de los derechos de exportación”.*

Cita en apoyo de su postura jurisprudencia de tribunales federales del interior del país así como de las diferentes Salas de esta Cámara que resolvieron por la afirmativa reclamos similares al que se debate en autos.

Por su parte, el Fisco se agravia de que el tribunal **a quo** no haya impuesto a la accionante –con fundamento en el principio objetivo de la derrota- la carga de las costas del pleito, teniendo en cuenta que el recurso de la parte actora fue rechazado en su totalidad

III.- Que el 4 de octubre de 2024 tomó intervención el Sr. Fiscal General.

En lo relativo a los agravios de la actora, indicó que –a su parecer- el caso debía resolverse con arreglo a los lineamientos fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 337:388.

IV.- Que la cuestión a resolver resulta sustancialmente análoga a la examinada por esta Sala en las causas n° 51.468/19, caratulada “Gut Metal SRL C/ EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas”, del 5 de mayo de 2022 y n° 21.909/21, caratulada **“**Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. (TF 15395348-A) C/ DGA S/recurso directo de organismo externo”, del 24 de junio de 2022, entre otras, a cuyos fundamentos cabe remitir, por razones de brevedad, y que pueden ser consultados en la página de la CSJN, en el link “Causas en Trámite - Consulta de Expedientes” (www.csjn.gov.ar).

En dichas causas se consideró aplicable lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallo 337:388.

V.- Que al igual que en aquel caso, de lo que se trata en la especie, precisamente, es de determinar la compatibilidad con el plexo

constitucional de los derechos de exportación fijados por medio del Decreto Nº 793/2018; y el efecto que la sanción posterior de la Ley Nº 27.467 pudo haber tenido sobre aquella relación normativa.

En el caso, la actora reclamó el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados con relación al permiso de embarque n° 18 045 EC01 001424 X, que fue oficializado el 27 de noviembre de 2018, es decir, con posterioridad al dictado del Decreto Nº 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.467, la cual, con arreglo a la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de Fallos 337:388, dio base legal, con efectos exclusivamente hacia el futuro, a un tributo anteriormente inexigible, por haber sido instituido mediante un acto administrativo inválido (arg. art. 14, inc. b), Ley Nº 19.549).

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos precedentes (cfr. Fallos 105:50; 100:318; 136:287; 284:319; 337:703), los reconoció como tributos respecto de los cuales rige el principio de reserva de ley, tal como resulta del texto literal del artículo 4° de la Constitución Nacional, que los caracteriza como una de las especies de “contribuciones” que puede imponer el Congreso de la Nación.

Además, históricamente, el uso de las denominaciones “tributos” o “derechos aduaneros” fueron utilizadas de manera indistinta puesto que los denominados “tributos reales” eran, al mismo tiempo, “derechos” del rey (cfr. John Lynch en “Administración Colonial Española”, Eudeba, 1962, páginas 114 a 142, José Damián González Arce en “La composición de los almojarifazgos del reino de Sevilla, siglos XIII-XV”, Universidad de Murcia, cuyo texto puede ser consultado en https://dialnet.unirioja.es , Emiliano Gil en “La fiscalidad como fuente de información del comercio y el tráfico colonial (1573-1650): el almojarifazgo de la Caja Real de Veracruz, texto disponible en https://www.redalyc.org/journal/2791/279162404005/html/, en la Ordenanza de Intendentes de 1782, cuyo texto puede ser consultado en http://bibliotecavirtual.larioja.org/bvrioja/es/catalogo_imagenes/grupo.do?path=15301 , en las Ordenanzas de Aduana –Ley n° 810 de 1876- y en la Ley de Aduanas n° 3672 de 1898).

En el sentido indicado, la Corte Suprema ha expresado “… que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos 248:482; 303:245; 312:912; entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal

encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 321:366 y 2683; 323:240, entre muchos otros).

La Corte Suprema afirmó reiteradamente que el principio de legalidad o de reserva de ley no es sólo una expresión jurídica formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes, abarcando tanto la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554; 340:1884).

En consecuencia, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar 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 el permiso de embarque n° 18 045 EC01 001424 X (conf. actuaciones remitidas digitalmente el 30 de septiembre de 2024 por el Tribunal Fiscal mediante DEO 15685589), cuyo pago –por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada.

Ello, toda vez que como regla, la doctrina de los fallos de la Corte Suprema tiene carácter obligatorio para los tribunales inferiores, sin perjuicio de la posibilidad de que la parte interesada pueda invocar nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta, situación que en el caso no se da (Fallos 212:51, considerandos 4° a 6°; 307:1094, considerando 2°, 315: 2386, considerando 7°, 325:2723, 332:1488, considerando 3° del dictamen del procurador al que se remitió la Corte en su totalidad, 334:582, entre otros; Bianchi, Alberto: “*De la obligatoriedad de los fallos de la Corte Suprema [Una reflexión sobre la aplicación del stare decisis]”,* Revista El Derecho Constitucional, El Derecho, Buenos Aires, 2000-2001, pág. 340).

VI.- Que, en cuanto a la manera en que deben ser convertidas a pesos las sumas reconocidas en restitución, cabe señalar en la causa 1242. XLIX “Cencosud S.A. (TF 29.535-A) c/DGA”, del 15 de mayo de 2014, la Corte Suprema de Justicia de la Nación revocó la sentencia dictada por esta Sala V que había confirmado la sentencia del Tribunal Fiscal y rechazado la pretensión del Fisco en cuanto a la forma de devolución de las sumas percibidas. En esa oportunidad, y con

respecto al artículo 20 de la ley 23.905, señaló que *"…surge claramente de su texto que ella regula, por una parte, la moneda en que se determinarán los tributos aduaneros adeudados por los contribuyentes y, por la otra, los instrumentos que pueden emplearse para su cancelación. Sin embargo, como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, en modo alguno se refiere a la forma en que se determinarán o calcularán los importes que debe restituir la Aduana por los tributos cobrados en exceso, ni tampoco la moneda que debe emplearse para su cancelación".* Agregó que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas correspondientes resultaba que las sumas cuya repetición fuera admitida habían sido abonadas por la parte actora 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"* , y concluyó que la suma indebidamente percibida debía ser restituida en la misma moneda en que había sido efectuado el pago pues *"…no existe suma alguna que deba ser devuelta en dólares estadounidenses ni que deba ser transformada a pesos en los términos del decreto 214/02…"* e invocó en tal sentido el precedente E.222. XLI. "Editorial Perfil S.A.", del 12 de agosto de 2008.

En consecuencia, la restitución de la sumas reconocidas en la sentencia deberá hacerse considerando el tipo de cambio del momento del pago, ya que de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la mencionada causa C.1242.XLIX "Cencosud S.A. (TF 29.535-A) c/DGA", del 15 de mayo de 2014 ya referida, la Dirección General de Aduanas deberá restituir a la firma exportadora el importe liquidado en dólares en los respectivos permisos de embarque, al tipo de cambio vigente a la fecha en que los referidos derechos fueron pagados.

VII.- Que, finalmente, cabe agregar que el referido reintegro al que da derecho esta decisión, deberá ser comprensivo de los accesorios devengados a partir del momento establecido en el artículo 811 del Código Aduanero, calculados a la tasa pasiva promedio que publica el Banco Central de la República Argentina -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), [conf. esta Sala, causa nº 55842/2019 "Sancor Cul c/ DGA s/recurso directo de organismo externo" sentencia del 17 de junio de 2021; y sus citas].

Fecha de firma: 08/05/2025
Alta en sistema: 09/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#39331785#454511795#20250507115333634

Asimismo, a partir del 1° de septiembre de 2022 corresponderá aplicar la tasa de interés prevista en la Resolución N° 559/2022 del Ministerio de Economía, y a partir del 01/02/2024 la tasa de interés prevista en la Resolución N° 3/2024 del Ministerio de Economía (art. 4).

VIII.- Que, en virtud de la manera en que se decide se torna inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por el Fisco en lo relativo a la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

I.- Que adhiero a la solución y a los fundamentos propuestos en el voto que antecede dada la analogía que el caso presenta con la cuestión resuelta por este tribunal en la causa Nº 51.468/19, caratulada “Gut Metal SRL C/ ENAFIP s/ Dirección General de Aduanas”, el 5 de mayo de 2022. A las consideraciones y fundamentos expuestos en ese pronunciamiento cabe remitirse por razones brevedad.

II.- Que por lo demás, concuerdo con el criterio propuesto en el considerando VII del voto que antecede, con relación a la forma en que deben ser reintegradas las sumas objeto de restitución.

ASÍ VOTO.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere a los votos que anteceden.

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE: 1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, revocar 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 el permiso de embarque nº 18 045 EC01 001424 X, suma que deberá ser convertida a pesos de conformidad con lo expresado en el considerando VI.- y a la que deberán adicionarse los respectivos intereses, de conformidad con lo establecido en el considerando VII; **2)** Declarar inoficioso el tratamiento del recurso de apelación interpuesto por el Fisco, de conformidad con lo expresado en el considerando VIII. **3)** Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la

Fecha de firma: 08/05/2025
Alta en sistema: 09/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#39331785#454511795#20250507115333634

Nación); **4)** Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese y; oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani

Fecha de firma: 08/05/2025
Alta en sistema: 09/05/2025
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#39331785#454511795#20250507115333634