CAUSA N° 3109/2024 “REFINERIA DEL NORTE SA (TF 125622799-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de mayo de 2024. NAI

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

La empresa Refinería del Norte SA, compañía dedicada a la producción de derivados del petróleo crudo y gas natural, realizó exportación de mercaderías, por lo que abonó derechos de exportación, establecidos por el Decreto Nº 793/18, cuando todavía no había sido ratificado aquel decreto por la Ley Nº 27.467. En consecuencia, solicitó la devolución de aquellos importes, lo cual fue rechazado mediante el acto administrativo dictado por la Directora Regional de la Dirección Regional Aduanera Hidrovía. En consecuencia, la empresa interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual desestimó su pretensión, por aplicación de un fallo plenario del Tribunal Fiscal de la Nación.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 15/8/2023, rechazó el planteo de falta de legitimación formulado por el fisco nacional, con costas y; confirmó la Resolución RESOL-2022-33-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI –dictada en los expedientes administrativos SIGEA N°17134-1981-2018 y Nº 17134-1981-2018/1, que se encuentran digitalizados en el DEO 13090543–, mediante la cual se rechazó el pedido de devolución de derechos de exportación formulados por la firma Refinería del Norte SA. Asimismo, impuso las costas por su orden.

Para así decidir, en relación a la excepción de falta de legitimación activa opuesta por la representación fiscal, señaló que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa, resultaba que la firma Refinería del Norte SA, en su carácter de exportadora habilitada, había documentado los PE Nº 18 057 EC08

000050 M y Nº 18 057 ES02 000053 C y, que había abonado los derechos de exportación vinculados a los mismos.

Asimismo, determinó que de la documentación obrante en las actuaciones administrativas se podía constatar que los argumentos del fisco nacional para fundar su planteo no se encontraban debidamente acreditados, toda vez que no había sido acompañada ninguna constancia a la causa de la que se desprendiera la real y efectiva incidencia/traslación de los derechos de exportación cuestionados en el precio pagado por el comprador del exterior.

Por otro lado, respecto al fondo de la cuestión, el Tribunal Fiscal de la Nación señaló que, las cuestiones planteadas en la causa bajo análisis resultaban sustancialmente análogas a las consideradas en el Acuerdo Plenario del 26/4/2022, IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN, dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación*", en la cual el Tribunal Fiscal por mayoría había acordado: *"ARTÍCULO 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. ARTÍCULO 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".*

Así las cosas, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 151 de la Ley Nº 11.683, en tanto resultaba en el caso aplicable la

doctrina legal establecida en el referido plenario, consideró que correspondía confirmar la resolución apelada.

III. Agravios de la parte actora

Contra aquel pronunciamiento, la parte actora interpuso recurso de apelación y expresó agravios el 18/9/2023, los cuales fueron contestados por el fisco nacional el 9/10/2023. A su vez, el 30/11/2024 (v. IF-2023-142683474-APN-DTD#JGM) apeló los honorarios regulados a su favor por considerarlos bajos, apelación respecto de la cual la parte demandada el 11/12/2023 (v. IF-2023-147142725-APN-DTD#JGM), contesto el traslado de los fundamentos.

En primer lugar, la firma exportadora en el memorial del 18/9/2023 (v. IF-2023-110079989-APN-DTD#JGM), aduce que el fallo plenario aplicado por el Tribunal Fiscal de la Nación adolece de vicios procedimentales que violentan garantías constitucionales. Ello así, puntualiza que el fallo en cuestión decreta la validez del Decreto Nº 793/18, cuando en realidad en la causa bajo análisis corresponde aplicar al caso de autos la doctrina sentada por la Corte Suprema en el precedente “*Camaronera Patagónica SA*”.

En este sentido, refiere que el derecho de exportación creado por el Decreto Nº 793/18 es ilegítimo. Al respecto, señala que siguiendo los lineamientos de la Corte Suprema en el precedente “*Camaronera Patagónica SA*”, los derechos de exportación adquieren constitucionalidad recién a partir de la vigencia de la Ley Nº 27.467, la cual ratificó el decreto, a la vez que determinó con una clara política legislativa, la posibilidad del Poder Ejecutivo de modificar exclusivamente la alícuota de los derechos de exportación y con expresa limitación del máximo en dicho parámetro.

A continuación, manifiesta que al admitirse la validez del Decreto Nº 793/18 sin una ley previa que determinara una clara política legislativa, el Tribunal Fiscal atacó directamente el principio de reserva de ley en materia tributaria. Así, entiende que mediante esta doctrina se

procura obviar el mandato constitucional y permitirle al Poder Ejecutivo la fijación de los elementos de un tributo como son los derechos de exportación, sin ninguna reserva. En consecuencia, destaca que los derechos de exportación son impuestos, es decir, tienen naturaleza tributaria y, por lo tanto, se le aplican sus principios, lo cual fue expresamente establecido por la Corte en el fallo "*Camaronera Patagónica SA*" al disponer que "*a efectos de una adecuada solución de la controversia resulta imprescindible remarcar la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación...".*

En este orden de ideas, señala que el Poder Ejecutivo no tenía facultades para fijar un derecho de exportación para el universo de mercaderías, ello debido a que la delegación legislativa en materia tributaria no está permitida. Al respecto, puntualiza que la creación de un derecho de exportación no es una materia de administración y, que aun admitiéndola de modo absolutamente excepcional, no existía, a esa fecha, ninguna ley que delimitara una clara política legislativa en concordancia con la manda establecida en el artículo 76 de la Constitución Nacional.

Por otro lado, postula que tanto la doctrina como 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.

Por lo tanto, expresa que los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo y 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 SA*".

En este sentido, refiere que en dicho pronunciamiento el Alto Tribunal reiteró los conceptos que ya había esbozado en la causa "*Nación Administradora de Fondos de Jubilación c/Tucumán, Provincia*

de s/Acción Declarativa”, destacando que es imprescindible, para la validez constitucional de un tributo, que el Congreso sea el que lo cree o lo modifique.

También, afirma que el Poder Ejecutivo no se encuentra facultado –ni siquiera por la amplia delegación que efectúa el artículo 755 del Código Aduanero– para imponer un derecho de exportación como el previsto en el Decreto N° 793/18, ni tampoco para reglamentarlo.

Seguidamente, expresa 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. Así, destaca que la Ley Nº 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 el precedente “*Camaronera Patagónica*”.

Por otro lado, indica que pretende otorgársele carácter retroactivo a la Ley Nº 27.467.

Por último, manifiesta que el fallo plenario del Tribunal Fiscal de la Nación se aparta de la doctrina sentada por la Corte Suprema en el precedente “*Camaronera Patagónica SA*”, así como también de lo sostenido por tribunales de todo el país, incluyendo esta Cámara. Ello así, pone de resalto que las distintas Cámaras Federales del país, son contestes en reiterar la estricta aplicación de la doctrina sentada por la Corte en “*Camaronera Patagonica SA*” declarando inválido el Decreto Nº 793/18 y, por ende, injustificado el cobro de los derechos de exportación en las operaciones registradas entre el 4/9/2018 y su ratificación legal.

IV. Agravios de la parte demandada

Contra la sentencia, la parte demandada interpuso recurso de apelación y expresó agravios el 29/09/2023 (v. F-2023-115807330-APN-DTD#JGM), los cuales fueron contestado por la contraria el

6/10/2023. A su vez, el 29/11/2023 (v. IF-2023-142295476-APN-DTD#JGM) apeló los honorarios regulados a favor de la representación de la parte actora por considerarlos altos; apelación respecto de la cual la parte actora el 5/12/2023 (v. PV-2023-143667395-APN-VOCXIV#TFN) contesto el traslado de los fundamentos.

Se agravia únicamente respecto de la imposición de las costas por su orden.

Al respecto, aduce que teniendo en cuenta que la parte actora resultó vencida, y de conformidad con el principio objetivo de la derrota, las costas deben ser impuestas íntegramente a la parte vencida.

En este sentido, señala que resulta injustificada la falta de imposición de costas a la vencida en la sentencia recurrida, en tanto la misma agravia a quien en todo momento se ajustó al derecho aplicable.

Por último, expresa que de conformidad con el artículo 184, cuarto párrafo, de la Ley Nº 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones), la parte vencida en el juicio tramitado ante el Tribunal Fiscal de la Nación deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado. En concordancia, manifiesta que el Tribunal Fiscal de la Nación no debió imponer las costas por su orden, en tanto la Dirección General de Aduanas resultó vencedora de su pretensión y la sentencia recurrida no poseía justificación suficiente para apartarse de un principio general del derecho.

V. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (confr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/*


#38727842#412023692#20240515135337032

BCRA Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/2011; “*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 7/8/2014, “*Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 7/5/2015; “*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*”, del 27/4/2018; “*Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.*”, Causa Nº 48697/2017, del 25/11/2020; “*Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa N° 55388/2019, del 18/10/2022, entre otros).

VI. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho

En este orden de ideas, es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1.180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (confr. CSJN, Fallos: 300:985 y; esta Sala, *in rebus*: “*Schmid, Walter Edmundo”, del 26/10/84; “Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA*”, del 21/9/2006; “*Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, del 16/12/2020, entre otras).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, en virtud de lo normado por el citado artículo 1.180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (confr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, *in rebus*: “*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa Nº 6774/2015, del 15/12/2016; “*Holgado, Alejandra*

#38727842#412023692#20240515135337032

Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/2018; "*Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 5609/2016, del 21/6/2019; "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 3084/2020, del 5/5/2021; "*Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 10/2019, del 22/7/2022 y, "*Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 27458/22, del 27/12/2022, entre muchos).

VII. Delimitación de la cuestión a resolver y circunstancias de hecho relevantes para la resolución del caso

De manera preliminar, debe advertirse que en cuanto al rechazo de la falta de legitimación activa opuesta por la parte demandada y su imposición de costas, la misma ha quedado firme y consentida en tanto ella no fue objeto de especial agravio. Sin embargo, se encuentran pendientes de tratamiento los recursos de apelación correspondientes a los honorarios regulados al letrado de la parte actora con motivo de la mentada falta de legitimación.

Ello así, la materia sobre la cual debe expedirse esta Alzada –según la lectura de las piezas que conforman esta litis– es si los derechos de exportación abonados por la firma "Refinería del Norte SA", en ocasión de documentar los permisos de embarque Nros. PE 18 057 EC08 000050 M y PE 18 057 ES02 000053 C (en total $8.680.231,33), conforme a las disposiciones del Decreto N° 793/18 (B.O. 4/9/2018), resultan o no ajustados a derecho.

Así las cosas, y con el propósito de lograr una mejor comprensión de la problemática involucrada en autos, me parece conveniente reseñar las circunstancias fácticas del caso según surge de las actuaciones administrativas. Bajo esta perspectiva, de las constancias

acompañadas a la causa, conforme fueran reseñadas adecuadamente por el Tribunal Fiscal, surge que:

(i) La actuación SIGEA 17134-1981-2018 se inicia (fs. 1) con el pedido de repetición en concepto de derecho de exportación presentado por la actora el 12/12/2018, con relación a la destinación PE 18 057 ES02 000053 C, oficializada el 26/10/2018.

(ii) La actuación SIGEA 17134-1981-2018/1 se inicia (fs. 1/4) con el pedido de ampliación del procedimiento de repetición efectuado en el expediente SIGEA 17134-1981-2018, en concepto de derecho de exportación, con relación a la destinación PE 18 057 ES02 000053 C, oficializada el 26/10/2018, y a la destinación PE 18 057 EC08 000050 M, oficializada el 15/11/2018.

(iii) El 26/10/2022 la Directora Regional de la Dirección Aduanera de Hidrovía dicta la Resolución RESOL-2022-33-E-AFIP-DIRAHI#SDGOAI.

VIII. Reseña de las normas aplicables al caso

Sentado lo expuesto, resulta conveniente describir el plexo normativo aplicable. En este orden de ideas, cabe señalar que la Constitución Nacional dispone que: “*Se 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…*” (artículo 76, primer párrafo).

Por otro lado, en su artículo 99 prevé que el Presidente de la Nación posee diversas atribuciones, entre las que se encuentran –en lo que aquí interesa– las siguientes: (*i*) expedirá las instrucciones y reglamentos que sean necesarias para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (inciso 2º); (*ii*) es quien participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y las hace publicar,

pero no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo (inciso 3º).

Asimismo, en el mismo inciso se dispone que "*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 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*". A tal fin, "*El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso*" (art. 99 inciso 3º).

A su vez el artículo 100 establece que tanto el jefe de gabinete de ministros como los demás ministros secretarios no solo tienen a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, sino que también a ellos les corresponde refrendar y legalizar los actos del presidente por medio de su firma, los cuales sin dicho requisito, carecen de eficacia. Además, el mencionado artículo determina que el jefe de gabinete de ministros es a quien le corresponde refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los cuales también estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente (inciso 12).

Por su parte, el Código Aduanero establece que 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” (inciso 1º, artículo 755).

IX. Jurisprudencia de la Corte Suprema aplicable al caso

Por otro lado, cabe puntualizar que en el precedente registrado Fallos: 337:388, “*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo*”, 15/4/2014, la mayoría del Máximo Tribunal destacó la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación.

Ello así, señaló que se trataba de un “*tributo cuya definición puede comprenderse en el artículo 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas…*” (Considerando 6º).

Asimismo, destacó que en el Código Aduanero se determinó la posibilidad de que este tipo de gravámenes fuera establecido con finalidad recaudatoria, es decir, para nutrir el erario público y, también con el objeto de cumplir con los demás fines estatales.

En este sentido, la Corte Suprema mencionó que “*las razones que se invocaron para dictar la resolución 11/02 se inscriben dentro de tal caracterización pues en los considerandos que precedieron a dicha norma se aludió al fuerte deterioro de los ingresos fiscales (…) No obstante ello, corresponde reiterar que el ‘derecho’ establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo –específicamente, un impuesto–, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr*” (Considerando 7º).

Así las cosas, y luego de señalar que la controversia suscitada requería el examen de compatibilidad de las normas en debate –

especialmente el artículo 755 del Código Aduanero y la Resolución N° 11/02– con las que la Constitución Nacional fijó para el establecimiento de los gravámenes, afirmó que "*nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos*", y puntualizó que el principio de legalidad o reserva de ley, de raigambre constitucional "*abarca tanto a 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*" (Considerando 8º).

A continuación, en relación con el principio de reserva de ley en materia tributaria indicó que el mismo no cede en el supuesto de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa, recordando que ella misma sostuvo al respecto que "*los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo…"* (Considerando 9º).

A partir de tal premisa, destacó que el legislador no había determinado de manera cierta e indudable la forma de cuantificar la prestación, sino que había recurrido a lo dispuesto por la Resolución N° 11/02, de manera que el Congreso Nacional no había previsto cuál era la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Por lo tanto, concluyó que "*al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados*" (Considerando 9º, último párrafo).



#38727842#412023692#20240515135337032

Seguidamente, en el Considerando 10 explicó la utilidad que revisten los tributos aduaneros como herramienta estadual frente a las fluctuaciones que presenta el comercio internacional, exponiendo que en el ámbito de los derechos aduaneros “*cobra relevancia la doctrina según la cual ‘tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida’*”. A continuación, mencionó que en ese contexto, resultaba admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo determinadas facultades, las que se ceñirían exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, consistiendo por lo tanto en autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijaran pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

A partir de este análisis la Corte Suprema concluyó que la Resolución Nº 11/02 resultaba inválida.

Sin embargo, en el Considerando 11 desechó que pudiera desconocerse que la Ley N° 25.645 había aprobado “*la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma de 1994*”, destacando que “*Es evidente que los términos empleados por el legislador al sancionar la ley 25.645 constituyen una clara manifestación de su decisión política de ratificar la legislación delegada dictada hasta el 24 de agosto de 2002…*”, lo cual representó “*…la voluntad expresa del Congreso Nacional en la materia y solo pueden ser interpretados en el sentido de que quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia*”.

Por lo tanto, negando que la Ley N° 25.645 pudiera convalidar retroactivamente una norma que adolecía de nulidad absoluta e insanable como la Resolución N° 11/02, declaró que no existía "*razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia…*", resolviendo que la invalidez del reglamento se circunscribía al período comprendido entre el 5/6/2002 y el 24/8/2002, momento –este último– a partir del cual había comenzado a regir la Ley N° 25.645.

X. Precedentes análogos dictados por esta Sala

Teniendo en consideración todo lo expuesto, resulta conveniente destacar que la presente cuestión ya ha sido examinada por esta Sala en la causa "*Catajuy SRL c/ EN DGA s/ DGA*", Causa N° 377/2021, del 18/10/2022, (criterio reiterado en los precedentes "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25041338-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa N° 26.963/2022, del 29/12/2022; "*Argen Pork Export Consorcio de Cooperación c/ EN - AFIP- DGA s/ DGA*", Causa N° 62.761/2019, del 3/2/2023; "*El Galgo SA c/ EN –AFIP DGA s/ DGA*", Causa Nº 14.520/2020, del 28/3/2023; "*Arcor SAIC (TF 69421146-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 23.225/2023, del 7/11/2023; y "*Arcor SAIC (TF 69398395-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 26.774/23, del 21/11/2023).

En dicho precedente, se señaló que la ratificación legislativa, como regla general, carecía de efectos retroactivos respecto de los decretos que adolecían de vicios en su origen, al tiempo que se explicaron las razones del apartamiento a lo resuelto por esta Sala en el precedente "*Patagonic Gas SRL c/ EN -AFIP- DGA s/ Amparo*", Causa N° 74.554/2018, del 14/11/2019.

En cuanto al fondo del asunto, se desestimó la tesis sostenida por la demandada, dirigida a subsumir el Decreto N° 793/18 en las facultades del artículo 99, inciso 2 de la Constitución Nacional, atento

a la preponderancia que en materia tributaria posee el principio de legalidad.

Asimismo, se puso de resalto que si bien al dictarse el decreto en cuestión regía la Ley N° 26.122, ello no tornaba diferente la situación a la decidida por la Corte Suprema en la causa “*Camaronera Patagónica SA*”, ya que en ambos casos el vicio era congénito y superado por la ley posterior sancionada por el Poder Legislativo.

A su vez, con base en lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley N° 27.467, se dispuso que el Decreto N° 793/18 –aquí cuestionado– careció de vigencia entre el 4/9/2018 –fecha de entrada en vigor del aludido decreto– y el 4/12/2018 –fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.467– por lo que correspondía reconocer el derecho al reintegro de los derechos de exportación abonados en dicho periodo

XI.- Aplicación de los precedentes de la Sala al caso bajo análisis

De conformidad con todo lo reseñado y explicado, y advirtiendo que el planteo de autos guarda semejanza sustancial con las causas mencionadas en el considerando que antecede –ello, tanto desde el plano fáctico como jurídico–, en línea con lo allí resuelto, corresponde admitir los agravios presentados por la firma actora y, en consecuencia, dejar sin efecto la sentencia apelada.

Por ello, toda vez que las operaciones relativas a los permisos de embarque Nros PE 18 057 EC08 000050 M y PE 18 057 ES02 000053 C, de acuerdo con las constancias de autos, tuvieron lugar entre el 26/10/2018 y el 15/11/2018 (esto es, con anterioridad al 4/12/2018), deberán reintegrarse las sumas reclamadas por la firma actora.

XII. Intereses

En cuanto a los intereses que habrán de adicionarse a las sumas a reintegrar (artículo 811 del Código Aduanero), toda vez que los reclamos de repetición –SIGEA Nros. 17134-1981-2018 y 17134-1981-

2018/1– fueron presentados el 12/12/2018 y el 4/9/2019 respectivamente, deberán liquidarse de la siguiente manera:

(i) desde el momento de formularse el reclamo y hasta que comenzó a surtir efectos la Resolución Nº 598/19, según la tasa prevista en la Resolución MEyP Nº 314/2004, en la medida en que no fuera cuestionada su aplicación;

(ii) a partir de este último momento y hasta el 31/8/2022, aplicando la tasa efectiva mensual que publicaba la AFIP (Resolución Nº 598/19);

(iii) con posterioridad, deberán aplicarse los intereses establecidos en la Resolución N° 559/22 del Ministerio de Economía (desde el día 1/9/2022 –confr. artículo 9– hasta el día 31/1/2024) y;

(iv) finalmente, corresponderá aplicar los intereses previstos en la Resolución N° 3/2024 (desde el día 1/2/2024 –confr. artículo 10–) o la que en el futuro pudiera regir, hasta el momento del pago.

XIII. Costas

Por último, en cuanto a la imposición de costas, teniendo en cuenta que en esta instancia se resuelve revocar el decisorio de la anterior instancia y, que tampoco se advierte la existencia de cuestiones suficientes para que el Tribunal se aparte del principio general de la derrota, corresponde imponerlas –en ambas instancias– a la parte demandada vencida (artículos 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En concordancia, resulta inoficioso expedirse respecto del agravio deducido por la parte demandada.

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto, **SE RESUELVE:** hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora, y en consecuencia, revocar la sentencia apelada del Tribunal Fiscal de la Nación y reconocer el derecho de la firma Refinería del

Norte SA a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa con más los intereses, de conformidad con lo establecido en los considerandos XI y XII. Costas de ambas instancias a la parte demandada vencida.

Difiérase el tratamiento de los recursos de apelación deducidos contra la regulación de honorarios establecida en el pronunciamiento del 24/11/2023, para el momento en que se encuentren regulados los emolumentos correspondientes a la actuación profesional desarrollada por las partes ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Se hace saber a las partes que podrán consultar copia de los precedentes citados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 16/05/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38727842#412023692#20240515135337032