32.846/2023

Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ EN -AFIP- DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 8 de septiembre de 2023

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 11/11/2022 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución 2020-12-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI recaída en la actuación SIGEA 19144-11309-2019. Impuso las costas por su orden.

Para así resolver, el Dr. Garbarino en su voto (al que luego adhirió el Dr. Gonzalez Palazzo), sostuvo que, cabía poner de resalto que en fecha 26 de abril de 2022, en virtud del Fallo Plenario 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", la competencia aduanera de ese Tribunal Fiscal por mayoría acordó 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, precisó que, teniendo en expresa consideración lo ordenado en el referido artículo 151 de la ley 11.683, y sin perjuicio de la opinión en contrario sostenida por el preopinante *in re* "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA" (EX-2020-24711043), del 22 de diciembre de 2021 y "Bunge Argentina S.A" (Expte. Nro. 36.695-A), del 7 de febrero de 2022, entre muchos otros, a los fines de la resolución de la *litis* resultaba plenamente aplicable, *mutatis mutandi*, la doctrina legal establecida en el referido Acuerdo Plenario, por lo que resultaba ajustado a derecho confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma recurrente, en relación a las destinaciones mencionadas, en virtud de lo dispuesto en el Decreto N° 793/2018 mediante el cual se dispuso fijar, hasta el 31/12/20, un derecho de exportación del 12% para la exportación a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las PA de las NCM fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda.

En dicho contexto, y toda vez que el fallo plenario de ese Tribunal que se aplicaba al caso era de fecha posterior a la interposición del recurso, estimó que, resultaba procedente imponer las costas por su orden (cfr. art. 1163 del C.A.).

II.- Que contra dicho pronunciamiento interpuso recurso de apelación la actora el 1/02/2023 (concedido el 2/02/2023), expresando agravios el 24/02/2023, los que fueron replicados por la contraria el 28/03/2023.

Asimismo, con fecha 2/02/2023 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional (concedido el 2/02/2023), los que fueron replicados por la contraria el 6/03/2023.

III.- Apelación de la actora:

En primer lugar, se agravia, en cuanto -por aplicación de la doctrina plenaria- se concluyó que el Decreto 793/2018 fue válidamente dictado a la luz de lo dispuesto por la Constitución Nacional y particularmente por el art. 755 del CA, entendiendo que el mismo resulta ser una norma que tiene operatividad por sí misma.

Se queja por el *a quo* omite considerar que el bloque constitucional que establece la aplicación del principio de legalidad en materia tributaria aduanera es sustancialmente superior al referido. Ello toda vez que no sólo el art. 17 y 76 tienen relación con la cuestión involucrada, sino también los siguientes: arts. 4°, 17, 75 INC. 1º y 2º de la Constitución Nacional.

Refiere a la gran cantidad de normas que establece la Ley Fundamental en resguardo del principio de legalidad tributaria en materia aduanera, que no dejan lugar a duda alguna; resultando inadmisible cualquier argumento que basado en consideraciones de tipo práctico pretenda desvirtuar el principio referido.

Considera que el organismo jurisdiccional administrativo incurre en una afirmación dogmática que contradice lo dispuesto por nuestra Carta Magna (que establece en forma tajante el principio de legalidad en materia tributaria aduanera), la jurisprudencia de la Corte, en cuanto a que todas las pautas que definen el tributo, incluyendo la alícuota o al menos margen mínimo y máximo, deben estar establecidas en forma previa por ley formal y que el PEN queda facultado a reglamentar los pormenores que hacen al tributo (de ninguna manera la alícuota).

Resalta que, el derecho de exportación cuestionado no fue dictado al amparo del ejercicio de las facultades reglamentarias ejecutivas que le asisten al Presidente, ya que no existe ley previa que haya establecido las pautas de aplicación del derecho referido, susceptible de reglamentación.

Asevera que, efectivamente el derecho de exportación tiene carácter tributario y no puede ser establecido por vía administrativa sino por ley. El mismo se encuentra establecido por el propio Código Aduanero y la facultad que le otorga al PEN mediante el art. 755, de gravar con derecho de exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo, desgravar o modificarlo, está sujeta a que la misma sea ejercida *"en las condiciones previstas en este Código y en las leyes que fueren aplicables".* En este caso no existió la ley previa que estableciera una de las pautas esenciales del derecho de exportación, como es la mercadería sujeta al mismo y su alícuota, careciendo el Decreto 793/18 del debido sustento legal.

Puntualiza que el *a quo* soslaya, llamativamente, resaltar la condición impuesta legalmente para ejercer tal facultad, que es cumplir con las condiciones impuestas por el Código Aduanero y las leyes que fueren aplicables, en el total entendimiento que todas las pautas esenciales del derecho de exportación, incluyendo su alícuota, debe ser establecida previamente por ley.

Destaca que el art. 755 C.A. constituye una norma base que debe ser complementada por las leyes que definan claramente el derecho de exportación en todos sus aspectos esenciales, como es el caso de su *quantum*.

Sostiene que la ley 26.122 resulta inaplicable al Decreto 793/18, toda vez que la misma establece un régimen legal de los decretos de necesidad y urgencia, de delegación legislativa y de promulgación parcial de leyes, no constituyendo el referido decreto ninguno de esos tipos. Surge en forma manifiesta que no es de necesidad y urgencia, ni se refiere a la promulgación parcial de una

ley. Tampoco es de delegación legislativa, toda vez que, no hay una ley previa que hubiere establecido las pautas esenciales del derecho de exportación. Al respecto, reitera que, la única delegación legislativa es la de base establecida por el art. 755 C.A., pero siempre bajo las condiciones impuestas por el propio Código Aduanero y las leyes que le fueren aplicables, de conformidad con las más altas disposiciones constitucionales.

Postula que en este caso, el PEN al dictar el Decreto 793/18 no complementó ni integró una ley previa que debía establecer las pautas tributarias esenciales. Por otra parte, entiende que, de ninguna manera se le puede conferir el poder dictar una norma con rango de ley en materia tributaria, sino sólo en determinadas materias de administración o en caso de emergencia pública, sobre las bases de delegación y por tiempo determinado (art. 76 CN).

Hace hincapié en que pretender que el principio de legalidad tributaria debe aplicarse en función de las distintas circunstancias, no constituyendo una norma de rigurosa observancia, contradice gravemente no sólo las disposiciones constitucionales ya referidas anteriormente, sino también la sólida doctrina y jurisprudencia tributaria. Resalta que el hecho de que el tributo debe ser dispuesto por la ley formal no tiene discusión válida alguna en un Estado de Derecho.

Asimismo, se agravia que se considere inaplicable al caso la doctrina sentada por nuestro más Alto Tribunal en el fallo “Camaronera” (*Fallos:* 337:388).

Destaca que la doctrina sentada por nuestro más Alto Tribunal en el fallo “Camaronera”, se ajusta acertadamente y con excelentes y sólidos fundamentos a los mandatos y finalidad expresada en nuestra Carta Magna, en necesario y debido resguardo de los derechos individuales y el principio de División de Poderes. Y que no han sido debidamente rebatidos en el fallo impugnado, 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.

Afirma que, efectivamente, la Corte fue tajante en cuanto al respeto del principio de legalidad en materia tributaria aduanera y la imposibilidad de una ratificación legislativa con efectos retroactivos.

Pone de relieve que el Código Aduanero establece una delegación de base que debe ser completada por las leyes que establezcan en cada caso todas las pautas que hacen a la obligación tributaria aduanera, conforme lo establece expresamente su art. 755 y su exposición de motivos. Habiendo sido además establecido por nuestro más Alto Tribunal en el fallo “Camaronera”, siendo ésta la interpretación más certera, que armoniza todo el marco normativo tributario aduanero conjuntamente con el bloque constitucional.

Pondera que una interpretación correcta de la norma en cuestión, tanto literal como finalista y en armonía con lo dispuesto por nuestra Constitución Nacional y la jurisprudencia de la Corte, lleva a la conclusión que la validez del Decreto 793/18 se establece hacia el futuro exclusivamente. Ello por cuanto no puede admitirse una contradicción o inconsecuencia del legislador, ni una interpretación que ponga en pugna unas normas contra otras, sino una interpretación que permita la convivencia de todas ellas en forma armónica. Si la ley hubiera pretendido otorgar validez del decreto en forma retroactiva debió haberlo establecido expresa y unívocamente.

Expresa que en el presente caso ha planteado la ilegitimidad del Decreto 793/18, toda vez que el mismo ha incumplido con lo dispuesto con la norma de base establecida por el art. 755 CA, ya que no dio cumplimiento a las condiciones allí establecidas, en cuanto otorga facultades al Poder Ejecutivo “en las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables”.

En definitiva, concluye que el Decreto 793/18 carece del debido sustento legal conforme lo exigido por el propio art. 755 CA, es decir una ley previa que hubiera establecido una clara política legislativa en la materia tributaria, con todos los elementos esenciales del derecho de exportación que se pretendía aplicar, en especial la mercadería sujeta al gravamen y su alícuota.

Cita jurisprudencia.

Finalmente, expone que considerando lo precedentemente manifestado y lo sostenido en forma firme por la Excma. Corte Suprema de la Nación y Tribunales referidos en las citas de jurisprudencia, cabe señalar que si la ley 27.467 estableció a partir de su vigencia una facultad transitoria en favor del Poder Ejecutivo para fijar derechos de exportación con límites máximos y sólo hasta el 31.12.20, ello se debió a que con anterioridad a la misma tal facultad no existía. Caso contrario no tendría sentido su dictado, implicando entonces una incongruencia que no puede suponerse en el bloque de legalidad. Por tal motivo, cuando en su art. 82 expresa que sin perjuicio de lo establecido, algunos decretos (entre ellos el Dto. 793/18) mantendrán su validez y vigencia, debe interpretarse que ello es hacia el futuro, pero nunca en forma retroactiva. Ello toda vez que una interpretación contraria, convalidaría ilegítima e inconstitucionalmente una incongruencia y expresa prohibición de nuestra Carta Magna (conforme lo dispuesto por los artículos precedentemente citados). En virtud de ello y en atención a lo manifestado por el *a quo*, deja planteada la inconstitucionalidad de la norma referida (art. 82 ley 27.467) en cuanto se interprete que la misma convalida el Decreto 793/18 con efectos retroactivos, solicitando a que así lo declare, en ejercicio de las amplias potestades a tal fin y en su carácter de guardián de nuestra Constitución Nacional.

IV.- Apelación del Fisco Nacional:

Se agravia de la imposición de costas por su orden dispuesta por el *a quo*.

Manifiesta que, sin perjuicio de la aplicación del plenario detallado *ut supra*, por imperativo legal, el Tribunal Fiscal de la Nación (como su parte) no resulta competente para expedirse sobre la constitucionalidad de una norma y esto es una cuestión legal vigente antes del dictado del plenario invocado por el TFN en su fallo, como también antes de que se inicie el presente proceso.

Precisa que la actora inicia los presentes actuados por considerarse agraviada en cuanto su parte aplicó al caso de autos normativa que se encuentra plenamente vigente, solicitando que se deje sin efecto la resolución aduanera por cuanto el Decreto 793/18 y el art. 755 del CA, aplicado por el servicio aduanero, serían inconstitucionales. Sin perjuicio de la validez de la norma atacada por la actora, cabe recordar que ni su parte, ni el Tribunal Fiscal de la Nación cuentan con competencia para expedirse sobre la validez de una norma emitida por los poderes constitucionales del estado. Y a este respecto es de aplicación estricta al caso el art. 1164 del CA el cual determina que, en cuanto al Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) *"La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributaria o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal"* .

Pone de relieve que, solo el precepto legal transcripto resulta suficiente para determinar que la actora eligió erróneamente la vía procesal para apelar la resolución aduanero, no siendo necesario fundar ello en el marco de un fallo plenario. Así las cosas, la vía recursiva elegida por Petroquímica Comodoro Rivadavia SA para recurrir la resolución aduanera que deniega la repetición

solicitada, resulta errónea y por ello debe ser rechazado su planteo, con expresa imposición de costas.

En atención al yerro de la actora en cuanto la vía elegida, asiste razón al *a quo* para rechazar dicha pretensión en función de lo estrictamente dispuesto por el art. 1164 del CA y por ese mismo argumento, dicho rechazo debe ser con la carga de costear las costas de un proceso iniciado con absoluta negligencia al momento de optar iniciarlo en el fuero incompetente. Puntualiza que, la pretensión actoral debió ser presentada ante la justicia ordinaria, tal como lo habilita el art. 1132 CA. Si la actora eligió la vía del Tribunal Fiscal para solicitar la inconstitucionalidad de la normativa aplicable, sabiendo que expresamente la ley no le permite a dicho tribunal efectuar tal declaración, su planteo debe ser rechazado y ello con expresa imposición de costas.

Aduce que, el art. 43 de la Ley N.º 15.265 establece de una manera clara y concisa en relación al TFN *"(…) La sentencia no podrá declarar la falta de validez constitucional de la ley tributaria, ni del decreto reglamentario aplicado, pero podrá, en cambio, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que haya declarado la inconstitucionalidad de las normas tributarias".*

Señala que, al respecto, el claro fundamento de la prohibición explícitamente dispuesta por el artículo 44° de la Ley 15265 encuentra su correlato en el artículo 4° de la mencionada ley en cuanto establece que: *"El presidente y los vocales del tribunal serán designados por el Poder Ejecutivo, previo concurso de antecedentes que acrediten competencia en cuestiones tributarias".*

Alega que, si la actora eligió la vía del Tribunal Fiscal para solicitar la inconstitucionalidad de la normativa aplicable, sabiendo que expresamente la ley no le permite a dicho tribunal efectuar tal declaración, y encontrándose habilitada a realizar el mismo planteo en la justicia federal, si optó por el tribunal incompetente, su planteo debe ser rechazado y ello con expresa imposición de costas.

Por los argumentos expuestos, solicita se revoque la imposición de costas impuesta por su orden, y se determine que las mismas se encuentran a cargo de la actora, por el principio de la derrota y atento haber optado iniciar el presente procedimiento ante un organismo incompetente para tratar su pretensión de declarar inconstitucional un decreto presidencial, teniendo habilitada la vía de la justicia federal, organismo competente para tratar dicha solicitud.

V.- Que, en primer lugar, cabe precisar que no existe obligación de tratar todos los argumentos de las partes, sino tan sólo aquéllos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada, ni tampoco ponderar todos los elementos y pruebas aportados al juicio, bastando los que sean conducentes para fundar las conclusiones (*Fallos:* 278:271; 291:390; 300:584, entre muchos otros).

En efecto, atento la multiplicidad de cuestionamientos y objeciones que se formulan, debe advertirse que sólo se abordará el tratamiento de aquéllos que resulten decisivos a fin de resolver acerca de los aspectos sustanciales y decisivos de la *litis.*

VI.- Que, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada mediante los documentos aduaneros nros. 18087EC01000659A, 18087EC01000658W, 18087EC01000657V, 18087EC01000667W, 18087EC01000666V, 18087EC01000665U, 18087EC01000664T, 18087EC01000663S, 18087EC01000662R, 18087EC01000661Z Petroquímica Comodoro Rivadavia SA efectuó el pago de la suma de $ 197.320,84 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.).

VII.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde señalar que el Decreto n° 793/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con fundamento en la norma del artículo 755 del Código Aduanero -aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación (art. 99, incs. 1 y 2. CN)- *"[fijó], hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)"* (art. 1). Y, asimismo, estableció *que "[e]l derecho de exportación establecido en el artículo 1º no podrá exceder de PESOS CUATRO ($4) por cada Dólar Estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda"* (art. 2). Ese gravamen vino a adicionarse a los que ya se estuviesen exigiendo para ciertas posiciones arancelarias (art. 4). El acto, de fecha 3/09/2018, indicó que entraría en vigencia desde el día de su publicación (art. 7), lo cual tuvo lugar el día 4/09/2018.

Finalmente -en lo que al caso interesa-, la Ley n° 27.467, que contiene el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (B.O 4/12/2018) dispuso que *"en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha"* (art. 81).

Además, en su artículo 82, la ley 27.467 estableció que *"[s]in perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los*

decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades".

VIII.- Que la Corte Suprema de Justicia en la causa "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 facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, *"la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo"*.

Sostuvo que el Poder Legislativo *"dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, normas que tienen incidencia en la solución de esta controversia. Cabe destacar que -con excepción de la ley 26.519- las restantes leyes contienen una estructura similar ya que, por una parte, ratifican la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen (art. 1°) y, en lo que al caso interesa, aprueban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994"*.

Expuso que *“[s]i bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron”*. Y, concluyó que *“la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia”.*

A partir de ello, determinó que *“la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal”.*

IX.- Que en el *sub examine* la actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados, 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 nro. 18087EC01000659A, 18087EC01000658W,

18087EC01000657V, 18087EC01000667W, 18087EC01000666V, 18087EC01000665U, 18087EC01000664T, 18087EC01000663S, 18087EC01000662R, 18087EC01000661Z, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, expte. 51.458/2019, “Gut Metal SRL c/EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 6/05/2021).

Es que, como regla, la doctrina de los fallos de la Corte Federal tiene carácter obligatorio para los tribunales inferiores, cuando -como en autos- la parte interesada no ha invocado nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta (*Fallos*, 212:51, 307:1094, 315: 2386, 325:2723, 332:1488, entre otros).

X.- Que, en este contexto, corresponde añadir que, 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.

XI.- Que, tal como la Corte Suprema expresa en “Camaronera”, el principio de reserva legal en materia tributaria no cede en caso que se actúe por medio del mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, pues este se refiere exclusivamente a determinadas materias de administración o de emergencia económica, con plazo fijo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Más allá de ello, la delegación está prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo y por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por ello, la delegación contenida en el art. 755 del C.A., en cuanto dispone: “*[e]n las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido”*, no alcanza para dar validez al decreto 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.

XII.- 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, por todo lo cual corresponde admitir el recurso, revocar el fallo apelado y la resolución aduanera 2020-12-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI haciendo lugar a la repetición peticionada.

XIII.- Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", del 15/05/2014), y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (esta Sala *in re:* "SANCOR CUL (TF 26219-A) y otro c/ D.G.A.", 2/12/14, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el art. 809 del Código Aduanero -que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos". En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se

considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares" (considerando 8º del pronunciamiento "Cencosud").

XIV.- Que el reintegro al que da derecho esta decisión deberá ser comprensivo de los accesorios devengados, calculados a partir de la fecha del pedido de repetición hasta el efectivo pago, y que se liquidarán por aplicación de 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).

XV.- Que, finalmente, en atención al modo en que se decide, y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que las costas vinculadas tanto 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).

Lo cual naturalmente determina el rechazo de la apelación del Fisco Nacional.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la nulidad del Decreto nº 793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados, al oficializar el despacho de exportación n°18087EC01000659A, 18087EC01000658W, 18087EC01000657V, 18087EC01000667W, 18087EC01000666V, 18087EC01000665U, 18087EC01000664T, 18087EC01000663S, 18087EC01000662R, 18087EC01000661Z, de conformidad con lo establecido en los considerandos XIII

#38141462#382538403#20230907122205014

y XIV; **2º)** desestimar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional; y **3°)** imponer las costas, vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, a cargo del Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 08/09/2023
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

#38141462#382538403#20230907122205014