**CAF 03441/2025**
**PBB POLISUR SRL (TF 22500459-A) C/ DGA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, 5 de septiembre de 2025.-
**VISTOS Y CONSIDERANDO:**

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 10/07/2024 (pág.1672/1675 del documento vinculado) el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las Resoluciones Nros. 1080,1081,1082, 1082, 1084, 1085, 1086, 1087, 1088,1089, 1090, 1091, 1092, 1093 y 1094/2023 (AD BABL), dictadas por el Administrador de la Aduana de Bahía Blanca, en las actuaciones SIGEA Nros. 12564-791-2021, 12564-792-2021, 12564- 793-2021, 12564-794-2021, 12564- 808-2021, 12564-814-2021, 12564-815-2021, 12564-816-2021, 12564-818- 2021, 12564-819- 2021, 12564-820-2021, 12564-821-2021, 12564-822-2021 y 12564-823- 2021. Impuso las costas por su orden.

Para así resolver, en cuanto aquí interesa, 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- -APNSGASAD#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.”*

Por todo lo expuesto, concluyó que, en virtud de lo señalado, debían confirmarse las Resoluciones Fallo Nros. 1080, 1081, 1082, 1083, 1084,

1085, 1086, 1087, 1088, 1089, 1090, 1091, 1092, 1093 y 1094/2023 (AD BABL), dictadas en las Actuaciones SIGEA 12564-791-2021, 12564-792-2021, 12564- 793-2021, 12564-794-2021, 12564-795-2021, 12564-808-2021, 12564-814-2021, 12564-815-2021, 12564-816-2021, 12564-818-2021, 12564-819-2021, 12564-820-2021, 12564-821-2021, 12564-822-2021 y 12564-823-2021 e impuso las costas por su orden.

II.- Que contra dicho pronunciamiento el 18/09/2024 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios el 08/10/2025 (págs. 1713/1731), los que no fueron contestados por la demandada.

Asimismo, el 17/09/2024 la parte demandada apeló y expresó agravios (págs. 1.679/1688), que fueron replicados el 08/1024 por la contraria.

Con fecha 08/05/2025 emitió su dictamen el señor Fiscal de Cámara.

**III.-** Apelación de la actora:

Sostuvo la recurrente, en ajustada síntesis, que los tributos cuya repetición se solicita fueron abonados indebidamente por aplicación del Decreto PEN Nro. 793/2018 que fijó, hasta el 31 de diciembre de 2020, una alícuota de derechos de exportación del 12% a las operaciones de exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), con un tope de $3 o $4 por cada dólar estadounidense del valor imponible.

Postula que tal modificación introducida por el Decreto 793/2018 es inconstitucional por violar el principio de legalidad en materia tributaria, ya que, al momento del registro de los permisos de embarque involucrados, el mismo aún no había sido ratificado por la Ley 27.467 (B.O. 04/12/2018 y entrada en vigencia el 13/12/2018) y dicha ley no tiene aplicación retroactiva.

Señaló que la presente repetición se funda asimismo en la doctrina fijada por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Camaronera Patagónica S.A. c/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 15 de abril de 2014.

También citó fallos de distintas Cámaras Federales y de esta Cámara de Apelaciones que resolvieron en el mismo sentido; y señaló que el Tribunal Fiscal omitió analizar estos argumentos y se limitó a remitir al plenario “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A.”, lo que consideró insuficiente para fundar la decisión.

Es por ello que solicita la devolución por parte del Fisco de las sumas indebidamente abonadas en concepto de derechos de exportación fijados por el Decreto PEN N° 793/18 en las operaciones objeto de autos, registradas desde la entrada en vigencia del Decreto el 4 de septiembre de 2018 hasta la entrada en vigencia de la Ley 27.467, el 13 de diciembre de 2018.

Indicó, asimismo, que el 30 de junio de 2021 solicitó ante la Dirección General de Aduanas de Bahía Blanca la devolución de tributos a la exportación abonados en demasía con relación a los Permisos de Embarque Nros.18 003 EC01 005171 F, 18 003 EC01 005175 J, 18 003 EC01 005176 K, 18 003 EC01 005177 L, 18 003 EC01 005178 M, 18 003 EC01 005179 N, 18 003 EC01 005180 F, 18 003 EC01 005181 G, 18 003 EC01 005182 H, 18 003 EC01 005162 F, 18 003 EC01 005161 E, 18 003 EC01 005160 D, 18 003 EC01 005159 L, 18 003 EC01 005158 K y 18 003 EC01 005157 J. por la suma de $3.138.568,15 más los intereses previstos en el artículo 811 del Código Aduanero que corresponden a la tasa activa del Banco de la Nación Argentina, desde la fecha de cada pago hasta el efectivo reintegro.

Manifestó que los derechos de exportación pagados, cuya repetición se solicita, obedecen a la aplicación del Decreto PEN N° 793/2018 (B.O. 04.09.2018) que –en lo que aquí interesa– fijó hasta el 31 de diciembre de 2020 un derecho del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM). Según aduce, dicha norma es inconstitucional por violar el principio de reserva de ley en materia tributaria, y al momento del registro de los permisos de embarque antes referidos aún no había sido ratificada por la Ley 27.467 (B.O. 04/12/2018 y entrada en vigencia el 13/12/2018), la cual, con arreglo a la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente de *Fallos* 337:338, dio base legal, con efectos exclusivamente hacia el futuro, a un tributo anteriormente inexigible.

Expresó también que es el Congreso quien únicamente se encuentra facultado para determinar todo lo relativo a la creación, modificación y derogación de tributos, como así, todo lo relativo a la definición de sus elementos fundamentales; y por tal motivo, dada la falta de ratificación legislativa al momento en que se registraron las operaciones de exportación indicadas anteriormente, es que el 30 de junio de 2021 solicitó a la Aduana



#39744394#469828431#20250904221227209

de Bahía Blanca la devolución de las sumas abonadas en concepto de derechos de exportación establecidos por el Decreto N° 793/2023.

Relató también que, si bien el servicio aduanero reconoció expresamente la existencia de las operaciones aquí involucradas y el pago de los derechos de exportación efectuado por PBBPOLISUR, denegó las devoluciones interpuestas.

Contra la medida adoptada por el servicio aduanero, interpuso el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación que el 10 de julio de 2024 lo rechazó.

Asimismo se agravió por considerar que la doctrina legal fijada en el Acuerdo Plenario del 26 de abril de 2022 dictado en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación” (EX-2020-24600163- -APNSGASAD#TFN resulta incompatible a la luz de las previsiones establecidas en el artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional y en la Convención Americana de Derechos Humanos; y también se aparta de los lineamientos establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Camaronera Patagónica S.A.”.

Manifestó que el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para analizar la inconstitucionalidad de una ley o reglamento y que la doctrina legal fijada en el Plenario en cuestión, según la cual “el Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero” resulta a todas luces contradictoria con el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Camaronera Patagónica S.A.”; ello por cuanto el art. 755 del C.A. es insuficiente para fundar una delegación legislativa luego de la reforma constitucional de 1994, en los términos del art. 76 CN.

Señaló además que los derechos de exportación son impuestos y por ende, rige a su respecto el principio de legalidad en materia tributaria, que reserva al Poder Legislativo la facultad para crearlos. Explica que esta garantía no cede en caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución Nacional, ya que en nuestro ordenamiento constitucional, la facultad de fijar los elementos esenciales de los tributos no puede ser delegada en el Poder Ejecutivo. Este principio está establecido por los artículos 4, 9, 17 y 75, incisos 1 y 2, de la Constitución Nacional; y del análisis de todo el plexo normativo constitucional y en una interpretación armónica que permita

preservar la validez de todas sus disposiciones y evitar contradicciones, surge en forma contundente la competencia exclusiva y excluyente del Congreso en esta materia y la prohibición de su delegación en el Poder Ejecutivo (art. 99 inc. 3, art. 29 y art. 76).

Manifestó, además, que si bien el principio de legalidad en materia tributaria no cede ni siquiera cuando se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Carta Magna; en el caso de los derechos aduaneros -especie que, según expresa, está íntimamente ligada a las fluctuaciones del comercio internacional- podría considerarse con carácter restrictivo y de excepción la autorización a cierta delegación, toda vez que el legislador no puede prever anticipadamente esas fluctuaciones y cambios adaptativos rápidos, que son sin duda un instrumento ágil de política económica. Argumenta que en estos casos, podría juzgarse válido el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, pero siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida por el Congreso. En estos términos, resultaría admisible que el Congreso delegue en el Poder Ejecutivo la autoridad de fijar ciertos aspectos cuantitativos de la obligación tributaria (autorizar 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.

Manifestó que, en conclusión, el decreto referido no fue dictado aquí en ejercicio de facultades constitucionales propias, sino todo lo contrario, en clara violación a la Constitución Nacional, ya que ninguna de las normas citadas en sus considerandos faculta al Presidente de la Nación a establecer por decreto derechos de exportación.

Expresó además que en el fallo “Camaronera Patagónica S.A”, la Corte Suprema consideró que la inconstitucionalidad de la Resolución MEI N° 11/02 se limitaba al período transcurrido entre su entrada en vigencia y la entrada en vigencia de la Ley N° 25.645 (el 24 de agosto de 2002) al considerar que esta ley había ratificado los términos de la resolución cuestionada dando rango legal a sus disposiciones y que en el caso de autos, cabe efectuar la misma interpretación respecto de la sanción de la ley 27.467: la misma carece de todo efecto en forma retroactiva, ya que carece de virtualidad para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable;

En ese sentido, observó que la inclusión del Decreto 793/18 y sus modificatorios en la ley 27.467 no es más que la confirmación de la inconstitucionalidad que padecía el decreto en cuestión desde sus inicios, ya que una interpretación en sentido contrario llevaría a sostener que la disposición del artículo 82 de la ley 27.467 sería, al decir de la Corte, vacía de contenido, y presupondría que "el legislador sanciona cláusulas inútiles, pensadas para no tener efecto (arg. de *Fallos*: 311:460)", lo cual, según postula, es inadmisible.

Por todo ello, concluyó que en el caso de autos concurren exactamente las mismas circunstancias analizadas por la Corte respecto de la Resolución 11/02 en el citado fallo "Camaronera Patagónica" y que en consecuencia, el silencio guardado por el Congreso de la Nación en las normas citadas en los considerandos del decreto aquí impugnado, en cuanto a los elementos esenciales de los derechos de exportación a fijar –o al menos un límite máximo a nivel cuantitativo–, así como la total ausencia de una clara política legislativa al respecto coloca al decreto impugnado a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados.

Finalmente, y en relación a la tasa de interés aplicable al caso, puntualizó que la Resolución (MH) 598/19 fue modificada por la Resolución 559/2022 (B.O. 25/08/2022), por medio de la cual se dejó sin efecto la determinación de los intereses resarcitorios de conformidad a la tasa de interés pasiva promedio, y en su lugar, se fijó la tasa del 3,84% mensual.

Resaltó que la modificación introducida por la Resolución 559/22 redujo la tasa anteriormente fijada y la limitó al 3,84% mensual, lo cual volvió a causar un atraso significativo respecto de los índices de inflación de público y notorio conocimiento; y que la referida resolución fue derogada por la Resolución 3/2024 del Ministerio de Economía (B.O. 22/01/2024), por medio de la cual se dispuso que la tasa de interés será la equivalente a la efectiva mensual promedio que publica el Banco Central de la República Argentina por depósitos a treinta (30) días de entidades financieras.

Ello así, impugnó la tasa de interés fijada por la Resolución 559/22 por resultar irrisoria y violatoria de la propiedad privada de su parte, solicitó la aplicación de la tasa pasiva promedio publicado por el Banco Central de la República Argentina al período comprendido entre el 25 de agosto de 2022 y el 1° febrero de 2024.

**IV.-** Apelación de la demandada:

Señaló que, mediante la sentencia recurrida, el Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución DGA, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma actora, con fundamento en el fallo plenario IF-2022-40809437-APNVOCXIX#TFN dictado en el marco de la causa caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. c/ D.G.A. s/ recurso de apelación”, expediente N° EX-2020-24600163—APN-SGASAD#TFN.

Indicó que el dictado del Plenario en virtud del cual el TFN resolvió la confirmación de la Resolución Aduanera dictada por la DGA, de ninguna manera resulta ser un justificativo para apartarse del principio general que dispone que las costas deben ser soportadas por el vencido, y que la solución adoptada en el referido Plenario no es para nada novedosa ni una consecuencia que no haya podido prever la firma actora.

Recordó que las costas del proceso no sólo 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. artículo 77 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Así, imponer las costas por su orden cuando la DGA no sólo ha sido vencedora en el pleito, sino que, además, la cuestión en debate ha sido resuelta con los mismos argumentos sostenidos al contestar el recurso de apelación interpuesto ante el TFN, hace que la eximición de costas al perdidoso sea nula, causando gravamen a esta parte.

Por último, sostuvo que la aplicación del Plenario no sólo no es óbice para imponer las costas al vencido, sino que incluso justifica aplicar el principio general de la derrota de manera categórica; y que para que proceda la eximición de costas por cambios en la jurisprudencia debe existir un desistimiento en autos

Solicitó que se revoque la sentencia recurrida en lo que es materia de agravio y se impongan las costas de ambas instancias a la actora.

**V.-** Que, a título preliminar, 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 de la *litis.*

**VI.-** Que, en primer lugar, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada mediante los documentos aduaneros Nros. 18 003 EC01 005171 F, 18 003 EC01 005175 J, 18 003 EC01 005176 K, 18 003 EC01 005177 L, 18 003 EC01 005178 M, 18 003 EC01 005179 N, 18 003 EC01 005180 F, 18 003 EC01 005181 G, 18 003 EC01 005182 H, 18 003 EC01 005162 F, 18 003 EC01 005161 E, 18 003 EC01 005160 D, 18 003 EC01 005159 L, 18 003 EC01 005158 K y 18 003 EC01 005157 J, PBB Polisur SRL efectuó el pago de la suma de $ $3.138.568,15 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 se determinó un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones a consumo.

**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), sentencia 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 y abonados, 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. 18 003 EC01 005171 F, 18 003 EC01 005175 J, 18 003 EC01 005176 K, 18 003 EC01 005177 L, 18 003 EC01 005178 M, 18 003 EC01 005179 N, 18 003 EC01 005180 F, 18 003 EC01 005181 G, 18 003 EC01 005182 H, 18 003 EC01 005162 F, 18 003 EC01 005161 E, 18 003 EC01 005160 D, 18 003 EC01 005159 L, 18 003 EC01 005158 K y 18 003 EC01 005157 J, 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 Suprema 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.

De esta forma, 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 de 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.

**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 en punto a lo manifestado en relación a la tasa de interés, cabe señalar que, la apelante, en su escrito recursivo, no efectúa un planteo de inconstitucionalidad suficiente de lo previsto en las resoluciones n° 559/2022 y 3/2024, para declarar la inaplicabilidad de las mismas, toda vez que la apelante se limita a señalar genéricamente que la aplicación de la tasa prevista en esa resolución no recepta los cambios económicos del país, al no compensar la inflación registrada en el período, sin efectuar un análisis riguroso que compruebe que esa norma resulte lesiva de sus derechos constitucionales,

Por lo tanto, y tal como ha sostenido este Tribunal en otras oportunidades, definida la moneda de pago, en orden al alcance de la condena, se dispone que el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde que fueran formuladas las peticiones de repetición en sede administrativa y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular según las tasas vigentes para cada período.

**XV.-** 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°)** 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 los despachos de exportación nos. 18 003 EC01 005171 F, 18 003 EC01 005175 J, 18 003 EC01 005176 K, 18 003 EC01 005177 L, 18 003 EC01 005178 M, 18 003 EC01 005179 N, 18 003 EC01 005180 F, 18 003 EC01 005181 G, 18 003 EC01 005182 H, 18 003 EC01 005162 F, 18 003 EC01 005161 E, 18 003 EC01 005160 D, 18 003 EC01 005159 L, 18 003 EC01 005158 K y 18 003 EC01 005157 J, de conformidad con lo establecido en los considerandos XIII y XIV, y **2°)** rechazar el recurso de la demandada, en cuanto es materia de agravio, e imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN y 1163 del CA).

Regístrese, notifíquese -al señor Fiscal de Cámara mediante cédula electrónica- y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ