Buenos Aires, 20 de octubre de 2023.-

VISTOS estos autos 34.105/2023 caratulados “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25048582-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y **CONSIDERANDO**:

I.- Petroquímica Comodoro Rivadavia SA solicitó el 12/9/2019 a la Dirección General de Aduana de Caleta Olivia (Provincia de Santa Cruz) la devolución de $272.846,54 que habría abonado en demasía en concepto de derechos de exportación respecto de las destinaciones “18 087 EC01 000710 L”, “18 087 EC01 000711 M”, “18 087 EC01 000712 N”, “18 087 EC01 000761 R”, “18 087 EC01 000758 A”, “18 087 EC01 000808 T”, “18 087 EC01 000807 S”, “18 087 EC01 000752 R”, “18 087 EC01 000766 W” y “18 087 EC01 000765 V”, que le fueran liquidados conforme lo normado por el decreto 793/2018 con más los intereses correspondientes (ver esp. fs. 150/157, 174/181, 198/205, 222/229, 246/253, 270/277, 294/301, 318/325, 342/349 y 366/373 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

En sustento de su pretensión, planteó la improcedencia de la aplicación de las disposiciones del decreto 793/2018, al que tildó de inconstitucional, puesto que, al tiempo de la oficialización de los permisos de embarque, dicho precepto no contaba con la necesaria ratificación del Congreso Nacional.

II.- Por resolución AD CAOL 31/2020 el señor administrador de la División Aduana Caleta Olivia rechazó la pretensión de Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (ver esp. fs. 395/397 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

III.- Solicitada la revisión del acto, por resolución del 12/9/2022, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución AD CAOL 16/2020, con costas por su orden (ver esp. fs. 7/23 y 447/458 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Para así decidir, al margen de ciertas consideraciones expuestas por el señor vocal doctor Juárez, el organismo administrativo con facultades jurisdiccionales aplicó la doctrina resultante de la decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación adoptada en autos *“Petroquímica*

Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”, resol. del del 26/4/2022, según la cual:

-dicho organismo administrativo con facultades jurisdiccionales se encontraba imposibilitado de declarar la inconstitucionalidad de una norma, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente;

-el Poder Ejecutivo Nacional se encontraba facultado para establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero; y

-no correspondía declarar la invalidez del decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal de la Nación debiera expedirse respecto de resoluciones que denegaran la repetición de derechos de exportación abonados por aplicación del mencionado precepto respecto de destinaciones registradas a partir del 4/9/2018, fecha de entrada en vigencia del decreto en cuestión, y hasta el 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467.

Resta añadir que la distribución de las costas respondió al hecho que la solución del caso se basó en una decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación, así como a la complejidad de la cuestión debatida en virtud de la cual las partes pudieron considerarse con derecho a litigar.

IV.- Disconforme con lo resuelto, Petroquímica Comodoro Rivadavia SA apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva (ver esp. fs. 502/503 y 506/577 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Sostuvo que el servicio aduanero aplicó indebidamente derechos de exportación, conforme lo normado por el decreto 793/2018, a diez destinaciones que oficializara entre el 5/9/2018 y el 4/12/2018; y que, con posterioridad, rechazó arbitraria e ilegítimamente su pedido de devolución de lo oportunamente abonado por tal concepto.

Hizo hincapié en la falta de sustento legal suficiente del derecho de exportación establecido, resultando el pago efectuado indebido, excesivo e ilegítimo, en franca violación al principio constitucional de legalidad tributaria, ocasionándole un grave perjuicio económico y afectando su derecho de propiedad; importando lo

acontecido, además, un enriquecimiento ilícito a favor del Estado Nacional.

Refirió que mediante el decreto 793/2018, el Poder Ejecutivo Nacional fijó 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), fijándose un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según el caso; haciendo alusión en sus considerandos a la facultad otorgada por el artículo 755 del Código Aduanero, que expresamente dispone que tal potestad ha de ser ejercida en las condiciones previstas por dicho compendio normativo y en las leyes aplicables.

Reflexionó que al momento del dictado y publicación del decreto 793/2018 no existía ninguna ley que permitiera gravar la exportación para consumo con las pautas tributarias correspondientes, según lo exigido por la Constitución Nacional y por el mencionado artículo 755 del Código Aduanero; criterio respaldado jurisprudencialmente.

Resaltó que los derechos de exportación que le fueran exigidos por aplicación del decreto 793/2018 contrariaban el principio constitucional de legalidad tributaria, por no existir en ese entonces, ley previa que fijara las bases del tributo reclamado.

Explicitó que lo acontecido violentaba las previsiones de los artículos 17, 19, 28, 31, 75, inciso 1°, 76 y 99, inciso 3°, todos de la Constitución Nacional.

Manifestó que conforme los lineamientos resultantes del fallo dictado por el Alto Tribunal en autos *“Camaronera Patagónica SA”*, correspondía declarar la inconstitucionalidad del decreto 793/2018 y admitir su pedido de repetición.

Apuntó que la legitimación de tales derechos de exportación, efectuada mediante ley 27.467, solo podía tener efectos hacia el futuro.

En este sentido, advirtió que el derecho de exportación resultaba válido recién a partir de la entrada en vigor de la ley y no con anterioridad; mal pudiendo ser aplicadas sus previsiones retroactivamente.

A ello, añadió que el Congreso Nacional se encontraba imposibilitado de delegar sus exclusivas facultades de naturaleza

tributaria, así como de convalidar con efectos retroactivos una norma que la propia Constitución Nacional castiga como nula de nulidad absoluta.

Reiteró que el principio de legalidad en materia tributaria determina que el Congreso Nacional tenga exclusivamente la potestad de crear tributos, conforme lo normado por los artículos 4°, 17, 75, incisos 1º y 2º, todos de la Constitución Nacional; encontrándose prohibida su delegación legislativa, según lo expresamente previsto en el artículo 99, inciso 3º, de la Carta Magna.

Luego, explicó que si bien el artículo 755 del Código Aduanero prevé en forma expresa la facultad del Poder Ejecutivo Nacional para gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviera gravada, o bien modificarlo, exige al respecto el cumplimiento de las condiciones previstas en dicho cuerpo normativo y en las leyes aplicables, constituyendo un régimen de base conforme lo expresamente establecido en la Exposición de Motivos del Código Aduanero; de modo que rige plenamente el principio de legalidad tributaria en cuanto exige la preexistencia de una ley que establezca todas las pautas tributarias, incluyendo la alícuota a aplicar.

En coincidencia con postulaciones anteriores, destacó que, en la especie, al dictarse el decreto 793/2018 no existía ley alguna que lo sustentara, resultando -en consecuencia- ilegítimo dicho precepto por no respetar los estándares establecidos al efecto en la Constitución Nacional así como en el Código Aduanero.

A continuación, analizó y cuestionó los fundamentos del pronunciamiento de la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, destacando -en tal sentido- que lo resuelto no daba tratamiento a los sólidos fundamentos que oportunamente expusiera a los fines de invalidar el reclamo tributario y justificar la admisión de la pretendida repetición de lo abonado.

Al punto, entre otras cuestiones, hizo hincapié en el hecho que la ley 27.467, al convalidar el decreto 793/2018, no dispuso su aplicación retroactiva.

Postuló, a su vez, que el decreto por el que se estableció el derecho de exportación cuestionado en autos no fue dictado al amparo del ejercicio de las facultades reglamentarias con las que cuenta el Poder Ejecutivo Nacional, por no existir ley previa que hubiera

establecido las pautas de aplicación del derecho referido, susceptible de reglamentación.

Remarcó la naturaleza tributaria de los derechos de exportación.

Al respecto, reflexionó que el hecho de tratarse de una actividad compleja y dinámica de ninguna manera justificaba desconocer la competencia exclusiva del Congreso Nacional en la materia.

Advirtió que la ley 26.122 resultaba inaplicable al decreto 793/2018, toda vez que la misma estableció un régimen legal de los decretos de necesidad y urgencia, de delegación legislativa y de promulgación parcial de leyes, no subsumiéndose el precepto atacado en autos en ninguno de los mencionados supuestos.

Recordó que conforme lo establecido en el artículo 5° del CCyCN, las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen.

Afirmó que, al no haber determinado la ley 27.467 desde cuándo entraba en vigencia, lo hizo al octavo día de su publicación en el Boletín Oficial del 4/12/2018, es decir el 14/12/2022.

Con asiento en estas últimas apreciaciones, explicó que resultaba procedente la devolución de los derechos de exportación abonados por los permisos de embarque involucrados en autos.

Sentado lo anterior, citó distintos precedentes jurisprudenciales que, en su entendimiento, avalaban su postura.

Por último, en el hipotético caso en que se considerara que el artículo 82 de la ley 27.467 convalidó el decreto 793/2018 con efectos retroactivos, planteó su inconstitucionalidad; así como también la improcedencia de exigir la demostración de no haber trasladado los derechos de exportación al precio de venta para poder reclamar la devolución de los importes percibidos indebidamente por tal concepto por el Estado Nacional.

Por lo expuesto, Petroquímica Comodoro Rivadavia SA solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, se hiciera lugar al pedido de repetición que intentara.

Dicha presentación fue replicada por el Fisco Nacional (ver esp. fs. 585/602 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

V.- También apeló la AFIP - DGA, fundando en ese mismo acto su pretensión recursiva (ver esp. fs. 468/473 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Cuestionó únicamente el modo en que fueron distribuidas las costas del proceso.

Manifestó que, en la especie, correspondía estar al principio general rector en la materia previsto en el artículo 68, primera parte, del CPCCN y en el artículo 1163 del Código Aduanero.

Puso de resalto que resultó vencedora en el pleito y que por el pronunciamiento recurrido no se justificó el apartamiento del lineamiento general que determina que las costas sean soportadas por el vencido; siendo insuficiente referir -al efecto- al hecho que la decisión adoptada en cuanto al fondo del asunto se basara en una decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación.

Añadió que la cuestión debatida no resultaba novedosa.

Tildó de infundado y arbitrario lo decidido en lo que al punto refiere.

Citó jurisprudencia que, en su entendimiento, avalaría su postura.

En función de lo expuesto, el Fisco Nacional peticionó que se revocara parcialmente el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, se dispusiera que las costas del proceso quedaran, en su totalidad, a cargo de la exportadora.

Dicha presentación mereció réplica de su contraria (ver esp. fs. 489/496 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

VI.- En este contexto, cuadra advertir que no se encuentran controvertidas las operaciones de exportación en trato, ni los elementos resultantes de sus declaraciones, las características de la mercadería involucrada, su posición arancelaria, etcétera; limitándose la controversia suscitada a determinar si se ajusta a derecho el pago de derechos de exportación al 12% de su valor FOB según lo normado por el decreto 793/2018.

Al punto, resulta atinado destacar que, en el caso, la actora exportó mercadería declarada como “Cemento normal - Los demás - Cemento Portland: Cementos hidráulicos (comprendidos los cementos sin pulverizar o *clinker*), incluso coloreados”, mediante las destinaciones:

-“18 087 EC01 000710 L”, oficializada el 6/11/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $14.265,70;

-“18 087 EC01 000711 M”, oficializada el 6/11/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $34.862,49;

-“18 087 EC01 000712 N”, oficializada el 6/11/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $35.366,58;

-“18 087 EC01 000761 R”, oficializada el 22/11/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $6255,08;

-“18 087 EC01 000758 A”, oficializada el 21/11/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $34.823,97;

-“18 087 EC01 000808 T”, oficializada el 4/12/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $34.881,59;

-“18 087 EC01 000807 S”, oficializada el 4/12/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $31.837,49;

-“18 087 EC01 000752 R”, oficializada el 19/11/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $38.447,97;

-“18 087 EC01 000766 W”, oficializada el 23/11/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $7156,92; y

-“18 087 EC01 000765 V”, oficializada el 23/11/2018, abonando en concepto de derechos de exportación $34.948,75.

Al efecto, ver esp. fs. 162/170, 186/194, 210/218, 234/242, 258/266, 282/290, 306/314, 330/338, 354/362 y 378/386 del hipervínculo incluido en el presente párrafo.

VII.- Dicho ello, a efectos de una mejor compresión de la cuestión antes delimitada, cuadra referir que por decreto 793/2018, del 3/9/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con referencia al artículo 755 del Código Aduanero, aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación previstas en el artículo 99, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional) fijo hasta el 31/12/2020, un derecho de exportación del 12% a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la

Nomenclatura Común del Mercosur (NCM); y, asimismo, estableció que dicho tributo no podría exceder los cuatro pesos por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según correspondiera (conf. esp. los artículos 1° y 2° de la norma bajo referencia).

En caso que la mercadería en cuestión ya se encontrara alcanzada por algún tributo de exportación, el gravamen bajo referencia se adicionaría a los que ya se estuviesen exigiendo (conf. esp. artículo 4° de la norma bajo estudio).

Resta agregar que el decreto en cuestión, según sus expresas previsiones, entró en vigencia a partir del día de su publicación (conf. su artículo 7°), lo que aconteció el 4/9/2018.

Luego, la ley 27.467, por medio de la cual fue establecido el Presupuesto de gastos y recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (publicada en el BORA del 4/12/2018) dispuso, en cuanto aquí importa, que en el marco de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo Nacional mediante el artículo 755 y concordantes del Código Aduanero y sus modificaciones, se podrían fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el 30% del valor imponible o del precio oficial FOB de la mercadería involucrada; reduciéndose al 12% el tope máximo en lo que respecta a los bienes que no se encontraran sujetos a derechos de exportación al 2/9/2018 o bien lo estuvieran con una alícuota del 0% (conf. esp. su artículo 81).

Asimismo, se acordó que mantendrían validez y vigencia los decretos 1126/2017 y sus modificaciones, 486/2018 y sus modificaciones, 487/2018 y sus modificaciones, y 79372018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que hubiera sido dictada en el marco de aquellas facultades previstas en el artículo 775 de Código Aduanero (conf. esp. artículo 82 de la ley bajo referencia).

VIII.- Precisada la plataforma fáctica y normativa involucrada en la especie, se advierte que, a los fines de la dilucidación del caso, cuadra seguir la doctrina que emana del pronunciamiento dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos *“Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”,* sent. del 15/4/2014 (registrado en *Fallos,* 337:388).

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal, al analizar la validez de la resolución del Ministerio de Economía 11/2002, por la que se fijaron ciertos derechos a la exportación para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), destacó, en cuanto aquí interesa resaltar, que:

-el principio de reserva de ley en materia tributaria no cede en caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución Nacional;

-los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo;

-ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecieron, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo examinado;

-resultaba admisible que el Congreso Nacional atribuya al Poder Ejecutivo Nacional ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijasen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa;

-la resolución cuestionada no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedó -en el caso- completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional;

-el Poder Legislativo Nacional dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, con incidencia en la solución de dicha controversia; advirtiéndose al respecto que -con excepción de la ley 26.519- las restantes contenían una estructura similar ya que, por una parte, ratificaban la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen y, en lo que al caso interesaba, aprobaban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994;

-si bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcaban diversas materias podía ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no

resultaba suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron; y

-la ley 25.645 carecía de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolecía de nulidad absoluta e insanable -como la resolución ME 11/2002-, pero no existía razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia.

Con asiento en estas consideraciones, el Alto Tribunal determinó que la invalidez de la resolución 11/2002 se circunscribía al período comprendido entre el 5/3/2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24/8/2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal.

IX.- Si bien los pronunciamientos del Alto Tribunal no resultan obligatorios para los tribunales de las instancias anteriores fuera de los juicios en los que son dictados, en atención a la trascendencia que en el orden judicial revisten las decisiones de la Autoridad Suprema del Poder Judicial de la Nación, corresponde por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional, aplicar la doctrina sentada por aquel (conf. CSJN, *Fallos*, 311:1644 y 2004 y esta Sala, en autos 3950/2017 *"Macchiavelli, Andrea Mariana c/EN - Mº Justicia DDHH s/proceso de conocimiento"*, sent. del 28/11/2019 y su cita; entre otros).

Es que, ciertamente, y en consonancia con lo que se viene expresando, no puede dejarse de lado la doctrina que emana de los precedentes del Máximo Tribunal pues, tal como se ha sostenido reiteradamente, los restantes tribunales deben un acatamiento moral a su doctrina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos para así mantener la unidad de la interpretación de la ley.

X.- Por aplicación al caso de los estándares que emanan del referido pronunciamiento del Alto Tribunal, no cabe sino admitir la apelación deducida por Petroquímica Comodoro Rivadavia SA y, en consecuencia, hacer lugar a la acción de repetición que intentara.

En la especie, según fuera puesto de manifiesto en el Considerando I y conforme la información resultante del Considerando VI, la actora reclamó el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados respecto de las destinaciones “18 087 EC01 000710 L”, “18 087 EC01 000711 M”, “18 087 EC01 000712 N”, “18 087 EC01 000761 R”, “18 087 EC01 000758 A”, “18 087 EC01 000808 T”, “18 087 EC01 000807 S”, “18 087 EC01 000752 R”, “18 087 EC01 000766 W” y “18 087 EC01 000765 V”, oficializadas una vez vigente el decreto 793/2018, pero en forma previa a la entrada en vigencia de la ley 27.467; la que, con arreglo a la interpretación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “*Camaronera Patagónica SA”* (*op. cit.*), 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 antes reseñado, dan respuesta al caso y determinan la admisión de la apelación deducida por la accionante, la revocación del pronunciamiento recurrido, la nulidad, en el caso, del decreto 793/2018 y, consecuentemente, el reconocimiento del derecho de Petroquímica Comodoro Rivadavia SA a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa válida, al oficializar las diez destinaciones antes identificadas, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por el Fisco Nacional.

En igual sentido se ha pronunciado esta Sala, en autos 22.524/2023 *“Xeitosiño SA (TF 15443210-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”,* resol. del 11/7/2023 y su cita; entre otros).

XI.- A todo evento, cuadra precisar que, en la especie, no concurren los presupuestos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó en “*Camaronera Patagónica SA*” (*op. cit.*) para permitir eventualmente, por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone, la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles concernientes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso Nacional (conf. arg. artículo 99, inciso 2°, de la Constitución Nacional).

En efecto, tal como resulta de lineamientos referidos al tiempo de reseñar la decisión adoptada en el fallo en cuestión, a criterio del Alto Tribunal, resultaría admisible que el Congreso Nacional atribuyera

al Poder Ejecutivo Nacional ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, autorizando así a 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.

En el caso, se advierte que el atacado 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; materia que se encuentra materia reservada, exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación.

Es que, tal como la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresara en "*Camaronera Patagónica SA*", 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 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.

Al margen de ello, la delegación legislativa se encuentra prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo, así como por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por tanto, la delegación contenida en el artículo 755 del Código Aduanero, en cuanto dispone que el Poder Ejecutivo Nacional podrá gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviera gravada con este tributo; desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y modificar el derecho de exportación establecido, en modo alguno alcanza para dar validez al impugnado decreto 793/2018.

En este sentido, cuadra advertir que el decreto 793/2018 no se ajustaba a los parámetros antes señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedó librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional, careciendo -por tanto- de sustento legal, en tanto creó una carga inexistente y fijó una alícuota en materia de derechos de exportación, materia reservada,

exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación; todo ello sumado a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución.

XII.- A lo dicho, agréguese que el decreto 793/2018 fue ratificado por ley posterior, la 27.467, publicada en el Boletín Oficial el 4/12/2018 (ver esp. su artículo 82); la que, según sus términos -antes referenciados- refleja que si bien el Poder Legislativo Nacional tuvo la clara y expresa voluntad de conferirle rango de ley, sus previsiones no tuvieron efectos retroactivos, careciendo de eficacia para ello, pues rige para el futuro.

De este modo, el aludido artículo 82 de la ley 27.467, que entró en vigencia a partir de los 8 días de su publicación en el Boletín Oficial (conf. artículo 5° del CCyCN), mal pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por el Fisco Nacional entre el 4/9/2018 y el 13/12/2018 al amparo del decreto 793/2018.

XIII.- Por lo demás, se indica que, en igual sentido se expidieron sobre la inconstitucionalidad o invalidez del decreto 793/2018, aplicando el precedente "*Camaronera Patagónica SA*" (*op. cit.*), las restantes Salas que integran esta Cámara (conf. -a título ejemplificativo- Sala I, Fuero, en autos 13.061/2022 "*Newsan SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 2/2/2023; Sala III, en autos 377/2021 *"Catajuy SRL c/EN - DGA s/Dirección General de Aduanas"*, resol. del 18/10/2022; Sala IV, en autos 20.415/2021 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 31/5/2022; y Sala V, en autos 21.909/2021 "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 24/6/2022).

XIV.- Luego, en lo que respecta a la procedencia formal de la repetición, cuadra señalar que el planteo de falta de legitimación oportunamente formulado por el Fisco Nacional, no puede prosperar, ello en tanto el Código Aduanero no requiere la prueba de la falta de traslación como requisito necesario para la repetición de los tributos (conf.

esp. sus artículos 1068 y siguientes); recaudo que, cabe aclarar, sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683, que -por cierto- no rige en procesos como el aquí seguido.

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

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

En tales condiciones, corresponde hacer lugar al recurso de la parte actora, revocar el fallo del TFN y dejar sin efecto la Resolución AD CAOL 31/2020 dictada por el señor administrador de la División Aduana Caleta Olivia, admitiéndose la repetición solicitada respecto de los derechos de exportación abonados por las operaciones individualizadas en el Consid.I del presente decisorio.

XV.- Sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, conforme las pautas resultantes del fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos

C.1242.XLIX.REX *"Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA"*, sent. del 15/5/2014, y toda vez que según surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos argentinos, 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 artículo 20 de la ley 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (conf. esta Sala, en autos 47.726/2012 *"Sancor CUL (TF 26.219-A) y otro c/DGA"*, resol. del 2/12/2014, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el artículo 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 hubiera 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 Nacional una deuda en dólares (conf. -en este sentido- CSJN, en autos *"Cencosud"*, *op. cit.*, esp. Considerando 8º).

XVI.- 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 las peticiones administrativas de repetición y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular:

-desde que fueron cursados los reclamos a la autoridad aduanera (todos del 12/9/2019) y hasta el 31/8/2022, según lo normado por la resolución del ex Ministerio de Hacienda 598/2019; y

-a partir del 1/9/2022, conforme la tasa prevista en los artículos 4° y 6° de la resolución del Ministerio de Economía 559/2022; y, en su caso, por las normas que la reemplacen en lo futuro según el lapso de devengamiento de tales accesorios.

XVII.- 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).

Estas mismas circunstancias determinan -de por sí- el rechazo de la apelación del Fisco Nacional.

Por los fundamentos que anteceden, el Tribunal **RESUELVE**:

1º) admitir la apelación deducida por Petroquímica Comodoro Rivadavia SA, revocar el pronunciamiento del 23/9/2022 dictado por la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, declarar -en el caso- la nulidad del decreto 793/2018 y, consecuentemente, admitir la acción de repetición seguida por la exportadora, en los términos y con los alcances resultantes de los Considerandos XV y XVI;

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 a la instancia de origen.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

Fecha de firma: 20/10/2023
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38172559#388124055#20231020081814009