En Buenos Aires, a los 6 días del mes de junio de 2023, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos "**Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/recurso de apelación**",

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Por pronunciamiento del 28/12/21, la Sala "F" del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), por mayoría: (i) declaró la invalidez del dec. 793/18, desde su entrada en vigencia (B.O. 4/09/18) hasta su ratificación por el Poder Legislativo (4/12/18); (ii) revocó la res. RESOL-2020-11-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI que rechazó el pedido de devolución de derechos de exportación de Petroquímica Comodoro Rivadavia SA; (iii) ordenó a la Dirección General de Aduanas (DGA), a restituir la suma de $241.894,39, ingresada por la actora en concepto de derechos de exportación, con sustento en el dec. 793/18, respecto de los permisos de embarque n°s 18 087 EC01 000746 U, 18 087 EC01 000551 Y, 18 087 EC01 000552 P, 18 087 EC01 000539 U, 18 087 EC01 000683 U, 18 087 EC01 000682 T, 18 087 EC01 000681 S , 18 087 EC01 000680 R, 18 087 EC01 000679 C y 18 087 EC01 000678 B; con más los intereses de los arts. 811 y 812 del CA; (iv) impuso las costas al Fisco vencido.

Para así resolver, los vocales que conformaron la mayoría remitieron a un precedente propio ("Petroquímica Comodoro Rivadavia SA s/recurso de apelación", expediente nº EX-2020-24711043- -APN-SGASAD#TFN) en el que, en sustancia, consideraron que la solución adoptada por la CSJN en la causa "*Camaronera Patagónica SA*" (Fallos: 337:388) era aplicable, *mutatis mutandi*, a la situación planteada con relación al dec. 793/18, hasta que tuvo lugar su convalidación por la ley 27.467.

II. Disconforme, la AFIP-DGA apeló y expresó agravios, que fueron replicados.

En esencia, sostuvo que:

(a) El TFN se apartó del art. 1164 del CA, en cuanto dispone que la sentencia "...no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de la leyes tributarias 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".

(b) La res. RESOL-2020-11-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI es válida porque: (i) el dec. 793/18 es un reglamento ejecutivo dictado en el ejercicio de una delegación impropia de facultades legislativas habilitada en los términos del art. 755 del CA; (ii) la delegación impropia está permitida en materia aduanera; y (iii) Petroquímica no cuestionó la constitucionalidad del art. 82 de la ley 27.467, que dispuso la validez y vigencia del decreto cuestionado.

(c) Es errónea la aplicación del precedente "*Camaronera Patagónica*" de la CSJN porque no se trata "de una norma carente de respaldo legal puesto que el decreto presidencial cuestionado, a diferencia de la Resolución N° 11/02, se encontraba sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado en la Ley N° 26.122 que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso".

La ley 26.122 cambió el régimen de decretos de necesidad y urgencia, delegación legislativa y promulgación parcial de leyes y, conforme el procedimiento allí previsto, el decreto declarado inválido "tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial".

(d) El art. 82 de la ley 27.467 no creó un tributo, sino que reconoció la legalidad del dec. 793/18, desde su entrada en vigencia.

(e) La actora no probó que no hubiere trasladado el costo de los derechos de exportación reclamados. De obtenerse el reintegro de un tributo que fue trasladado, se lo estaría cobrando, indebidamente, dos veces.

III. En tales condiciones, los agravios de la DGA no pueden ser admitidos.

En efecto:

(A) Si bien es cierto que el TFN, conforme lo dispuesto en el art. 1164 del CA, no se encontraba habilitado para expedirse como lo hizo, en orden a la validez constitucional del decreto 793/18, como insiste la recurrente; toda vez que aquí las partes mantuvieron en esta instancia (memorial y su contestación), todos los argumentos conducentes invocados en la causa, cualquier afectación al derecho de defensa de la recurrente, que en el supuesto exceso en sus competencias el Tribunal *a quo* pudiera haber incurrido, se encuentra suficientemente subsanada con la intervención de esta Alzada.

Solución que permite compatibilizar, tanto los derechos de defensa y tutela judicial efectiva de ambas partes, como así también los principios de concentración y economía procesal (art 34, inc. 5, apartados a) y e) del C.P.C.C.N.).

(B) Las cuestiones de fondo planteadas fueron resueltas, recientemente, por esta Sala en la causa sustancialmente análoga, caratulada “*Newsan S.A.*” (expte. 13061/22), del 2/02/23.

En esa oportunidad, este Tribunal, por aplicación del precedente “*Camaronera Patagónica*” de la CSJN decidió que resultaba incompatible con el texto constitucional la fijación de derechos de exportación por medio de un decreto del Poder Ejecutivo Nacional.

Para así decidir, en esencia, se sostuvo que:

(a) La ley 27.467 que había pretendido convalidar los derechos de exportación, sólo pudo tener el efecto de instituir los mencionados tributos *ex nunc*. Razón por la cual, esa norma no podía tener efecto ratificatorio de un hecho ocurrido con anterioridad a su entrada en vigencia.

(b) El art. 755 del CA no era suficiente, desde su aspecto constitucional, para fijar, por sí solo, una clara política legislativa. Y, al momento del dictado del dec. 793/18, no existía ley formal que permitiera establecer, con claridad y sin duda alguna, las pautas de la clara política legislativa a las cuales debía atenerse el Poder Ejecutivo. Circunstancia que no se vio modificada por la aprobación en general del Código Aduanero por parte del Digesto Jurídico Argentino (ley 26.939), en la medida que aun habiendo sido ratificado el art. 755, el legislador no subsanó su insuficiencia como norma delegante.

(c) Similar posición se observa en otras Salas del fuero. Las que se expidieron sobre la inconstitucionalidad o invalidez del dec. 793/18, aplicando el precedente *"Camaronera"* (Sala II, causa nro. 22.219/21 *"Minera Santa Cruz c/ EN- AFIP- DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, del 5/7/22; Sala III, causa nro. 377/2021 "*Catajuy SRL c/EN – DGA s/ Dirección General de Aduanas*", del 18/10/22; Sala IV, causa nro. 20.415/21 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, del 31/5/22; y Sala V, causa nro. 51.458/19 *"Gut Metal SRL c/ EN AFIP s/ recurso directo de organismo externo"*, causa nro. 21.909/21 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"* y causa nro. 10.914/20 *"Catajuy SA c/ EN- DGA s/ Dirección General de Aduanas"*, del 5/5/22; 24/6/22 y 2/8/22, respectivamente; entre otras).

Criterio que quedó firme, toda vez que la Corte Suprema desestimó los recursos interpuestos por la Aduana -en los términos del art. 280 del CPCCN- en causas resueltas en otras jurisdicciones, que también guardan

sustancial analogía con el presente caso (v. FCR 19606/2018/2/RH1, *"Estelar Resources Limited S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ amparo ley 16.986"*, del 26/11/20 y FRO 83479/2018/CS1-CA2, *"Danes SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional s/ amparo ley 16.986"*, del 3/6/21).

(C) Tampoco resulta atendible el argumento en torno a la "no traslación" de la carga del gravamen abonado porque: (a) la exigencia de probar la "no traslación" del gravamen -como insiste el Fisco-, no surge del C.A.; (b) la Aduana no argumentó, menos aún probó que el costo del derecho de exportación hubiere incidido en el precio de venta de la mercadería exportada (Sala III, en causa sustancialmente análoga: "*Petroquímica Comodoro Rivadavia (TF 25041338-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 29/12/22).

(D) En suma, corresponde declarar la invalidez del derecho de exportación establecido sin sustento legal por el dec. 793/18 y, en su consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto reconoce el derecho de la exportadora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados al oficializar los p.e. aquí involucrados.

IV. Las costas de esta instancia se imponen a la AFIP-DGA que resultó vencida porque no se advierten motivos suficientes para apartarse del principio objetivo de la derrota contenido en el art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.

V. Por todo ello, propongo al Acuerdo desestimar los agravios de la AFIP-DGA, con costas.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. Comparto la reseña de los antecedentes del caso, la descripción de los agravios y la solución acerca de las costas que propone la jueza Liliana María Heiland en los puntos I, II y IV de su voto.

II. Las críticas que la Aduana ofrece relativamente: (i) a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 1164 del Código Aduanero efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación, y (ii) al plano sustancial de la controversia encuentran una adecuada respuesta en las consideraciones desarrolladas en mi voto en la causa "*Newsan SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", expte. nº 37320/2022, pronunciamiento del 5 de mayo de 2023).

En mérito de las razones expuestas, propongo al acuerdo: 1. Admitir los agravios formulados por la Aduana y revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto declaró la inconstitucionalidad del artículo 1164 del Código Aduanero; 2. Desestimar las críticas de la Aduana y confirmar el pronunciamiento apelado respecto del plano sustancial de la controversia.

Así voto.

La jueza Clara María do Pico dijo:

1. Comparto el voto de la jueza Heiland, en torno al desarrollo que realiza en los considerandos I a II.

2. En lo relativo a la potestad del Tribunal Fiscal de expedirse sobre la validez constitucional de una norma, adhiero a la solución que propone el juez Facio, en el voto que antecede.

En efecto, tal como lo sostienen la DGA y esta cámara, de conformidad con lo establecido por el art. 1164 del C.A., el TFN no está facultado a declarar la invalidez constitucional —o convencional— de una norma (ver sala II, causa nº 55.640/2016, *"Aseguradores de*

Cauciones SA Compañía de Seguros c/ DGA s/recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 2 de febrero de 2017; sala III, causa nº 23.452/2016, *"Alba Compañía Argentina de Seguros SA TF 3600- A c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 17 de abril de 2018; sala IV, causa nº 46.118/2015, *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 10 de marzo de 2016; sala V, causa nº 49.663/2016, *"Aseguradora de Créditos y Garantías SA c/ DGA s/recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 7 de marzo de 2017).

Esa fue, además, la postura que se impuso en el plenario del TFN de las salas con competencia en materia aduanera (plenario "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"), después del pronunciamiento aquí apelado.

Por ese motivo, corresponde acoger favorablemente las críticas de la recurrente y revocar el pronunciamiento apelado sólo en ese sentido.

3. En los términos que expuse en mis votos en la causa nro. 13.061/2022 *"Newsan S.A. c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, pronunciamiento del 2 de febrero de 2023 y nro. 32.082/2022 *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 24698973-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 30 de mayo de 2023 —a las que, por razones de brevedad, corresponde remitirse— adhiero a los votos de mis colegas, en cuanto a las defensas de fondo.

4. Asimismo, adhiero al voto de la jueza Heiland, en lo relativo a las costas.

Así voto.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el Tribunal, **RESUELVE:** 1. Por mayoría, admitir los agravios formulados

por la Aduana y revocar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto declaró la invalidez constitucional del artículo 1164 del Código Aduanero y del decreto 793/2018; 2. Por unanimidad: (i) Declarar la invalidez constitucional del derecho de exportación establecido sin sustento legal por el decreto 793/2018; e (ii) Imponer las costas a la AFIP-DGA.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Liliana María Heiland **Rodolfo Eduardo Facio**

Clara María do Pico

Fecha de firma: 06/06/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#37353756#363505994#20230605192206141