Buenos Aires, 7 de noviembre de 2023.- SH

Y VISTOS: Los recursos de apelación interpuestos por la actora y el fisco nacional el 12/08/2022 y 06/09/2022 (v. IF-2022-84107572-APN-DTD#JGM e IF-2022-93672622-APNDTD#JGM), concedidos el 19/08/2022 y 12/09/2022 (v. PV-2022-86587152-APN-VOCXIII#TFN y PV2022-96133006-APN-VOCXIII#TFN) contra la sentencia dictada el 12/07/2022, fundados respectivamente por los memoriales del 12/08/2022 y del 06/09/2022 (v. IF-2022-84115802-APNDTD#JGM e IF-2022-93672622-APN-DTD#JGM), sólo este último contestado por la parte actora el 03/10/2022 (v. IF-2022-105196182-APN-DTD#JGM);

CONSIDERANDO:

I.- Que, por la sentencia del 12 de julio de 2022, la Sala E del Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó las resoluciones (AD CORD) 67/2021; 69/2021; 70/2021; 72/2021 y 74/2021 (dictadas en los expedientes administrativos SIGEA 19144- 15632-2019, 19144-15634-2019, 19144-15630-2019, 19144-15635-2019 y 19144-15631-2019, que se encuentran digitalizados en el DEO 9696145) en cuanto rechazaron el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la firma Arcor SAIC, imponiendo las costas por su orden.

Para así decidir, el tribunal consideró que resultaba de aplicación al caso de autos la doctrina legal establecida con fecha 26/04/2022 en el fallo plenario EX-2020-24600163--APN-SGASAD#TFN, “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación”, en el cual -por mayoría- se acordó lo siguiente:

Artículo 1.- "El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente";

Artículo 2.- "El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero";

Artículo 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 razón de ello, concluyó que correspondía confirmar las resoluciones apeladas, y, en cuanto a las costas, justificó la imposición por su orden en que el fallo plenario descripto es de fecha posterior a la interposición del recurso de autos.

II.- Que la firma exportadora en el memorial del 12/08/2022 (v. IF-2022-84107572-APN-DTD#JGM), en primer lugar, sostiene que la delegación en materia de tributos aduaneros se ha explicado con fundamento en la celeridad con que deben efectuarse las reformas arancelarias en materia aduanera. Agrega que, sin embargo, a partir de la reforma constitucional del año 1994 se puso en tela de juicio la legitimidad de la delegación contenida en el Código Aduanero.

Asegura que los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo que se cuestionan, violentan el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, lo cual ha sido reconocido por la Corte Suprema en la causa "Camaronera Patagónica".

Señala que en dicho pronunciamiento el Alto Tribunal reiteró los conceptos que ya había esbozado en la causa "Nación Administradora de Fondos de Jubilación c/Tucumán, Provincia de s/Acción Declarativa", destacando que es imprescindible, para la validez constitucional de un tributo, que el Congreso sea el que lo cree o lo modifique.

Asevera que el Poder Ejecutivo no se encuentra facultado -ni siquiera por la amplia delegación que efectúa el art. 755 del Código Aduanero- para imponer un derecho de exportación como el

previsto en el Decreto N° 793/18, ni tampoco para reglamentarlo, si se toma en cuenta la terminología empleada por el TFN para apartarse de todo el andamiaje constitucional relativo a los tributos.

Explica brevemente el procedimiento de validación de los decretos establecido en la Ley N° 26.122 y, en orden a ello, razona que la validación o control posterior del Congreso -con vigencia desde el dictado de los decretos- se da en materia de "delegación permitida", y nunca en materia de "delegación prohibida".

Entiende que el fallo plenario del TFN debe ser revisado por dos razones: porque se opone a los claros conceptos fijados por la Corte Suprema en el precedente “Camaronera Patagónica”, y porque no establece una doctrina legal unívoca.

III.- Que, de su lado, el Fisco Nacional AFIP-DGA estructuró su memorial del 6/09/2022 en torno a la imposición de costas (IF-2022-93672622-APN-DTD#JGM).

En este sentido, argumenta que el recurso de apelación fue contestado por su mandante un año y medio antes de que fuera dictado del fallo plenario “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación”, debiendo fundar su defensa en el derecho aplicable al caso, analizando todos los antecedentes administrativos, estudiando y trabajando el caso para lograr la confirmación de la resolución aduanera dictada en su oportunidad, lo cual ameritaría que las costas sean impuestas a la actora vencida.

IV.- Que es necesario advertir que este tribunal de alzada no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; v. también esta Sala in re “CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA Comunicación “A” 5147 y otro s/ proceso de conocimiento”, del 18/4/11; “Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/8/14, “Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, del 7/5/15; “Araujo

Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM", del 27/4/18; "Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.", Causa Nº 48697/2017, del 25/11/20; "Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", Causa N° 55388/2019, del 18/10/22, entre otros).

V.- Que en este orden de ideas, es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985 y esta Sala, in re "Schmid, Walter Edmundo", del 26/10/84; "Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA", del 21/9/06; "Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", del 16/12/20, entre otras).

Es decir que, por principio, no cabe revisar en esta instancia cuestiones atinentes a la valoración de los elementos fácticos en los que el Tribunal Fiscal de la Nación ha fundado su decisión, en virtud de lo normado por el citado artículo 1180 del Código Aduanero, puesto que está reservada a dicho tribunal la apreciación respecto de la prueba y su suficiencia, salvo que mediara error de magnitud suficiente en esa ponderación, supuesto en el que cabría apartar la aplicación de aquél principio (cfr. CSJN, Fallos: 300:985; esta Sala, in re "Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 6774/2015, del 15/12/16; "Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/18; "Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 5609/2016, del 21/6/19; "Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 3084/2020, del 5/5/21; "Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N°

10/2019, del 22/7/22 y "Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", Causa N° 27458/22, del 27/12/22, entre muchos otros).

VI.- Que, ello sentado, la materia sobre la cual debe expedirse esta Alzada -según la lectura de las piezas que conforman esta litis- es si los derechos de exportación abonados por la firma "ARCOR SAIC", en ocasión de documentar los permisos de embarque 18 017 EG01 003186 S, 18 017 EG01 003185 R, 18 017 EG01 003135 M, 18 017 EG03 001853 T y 18 017 EG01 003150 J (en total 538.687,94), conforme a las disposiciones del Decreto N° 793/18 (B.O. 4/09/2018), resultan o no ajustados a derecho.

VII.- Que a tal fin, resulta conveniente, previamente, describir el plexo normativo aplicable, junto con los principales lineamientos que emanan del precedente "Camaronera Patagónica" del Alto Tribunal, ya que resultan de insoslayable lectura para su resolución.

a) **En el orden supra legal**, la Constitución Nacional dispone que: "Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca…" (art. 76, primer párrafo).

Por otro lado: "El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones:

2) Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias" (art. 99 inc. 2º).

3) Participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y hace publicar".

"El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo".

"Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta

Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros".

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

A su vez: "El jefe de gabinete de ministros y los demás ministros secretarios cuyo número y competencia será establecida por una ley especial, tendrán a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, y refrendarán y legalizarán los actos del presidente por medio de su firma, sin cuyo requisito carecen de eficacia".

"Refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los que estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente" (art. 100 punto 12).

b) **A nivel legal,** el Código Aduanero estatuye que: "En 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" (art. 755 punto 1º).

c) Por último, **en el orden jurisprudencial**, en el precedente "Camaronera Patagónica" la mayoría del Máximo Tribunal sostuvo lo siguiente: "Que a efectos de una adecuada solución de la

controversia resulta imprescindible remarcar la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación".

"En efecto, se trata de un tributo cuya definición puede comprenderse en el art. 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas…" (Considerando 6º).

"Que cabe destacar que en el Código Aduanero se recogió la posibilidad de que este tipo de gravámenes sea establecido no solo con finalidad recaudatoria, es decir, para nutrir el erario público, sino también con el objeto de cumplir: con los demás fines estatales, de manera directa, como útil herramienta de política económica, social o monetaria".

"Las razones que se invocaron para dictar la resolución 11/02 se inscriben dentro de tal caracterización pues en los considerandos que precedieron a dicha norma se aludió al fuerte deterioro de los ingresos fiscales…".

"No obstante ello, corresponde reiterar que el `derecho´ establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo -específicamente, un impuesto-, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr" (Considerando 7º).

Luego de señalar que la controversia suscitada requería el examen de compatibilidad de las normas en debate -centralmente el art. 755 del CA y la Resolución N° 11/02- con las que la Constitución Nacional fijó para el establecimiento de los gravámenes, afirmó que: "Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos", puntualizando que el principio de legalidad o reserva de ley, de raigambre constitucional "abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones especiales como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones" (Considerando 8º).

Enfatizó que el valladar inconmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria no cede en el supuesto de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa, recordando que ese Alto Tribunal tiene dicho que: “no puedan caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo…” (Considerando 9º).

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

En el Considerando 10 explicó la utilidad que revisten los tributos aduaneros como herramienta estadual frente a las fluctuaciones que presenta el comercio internacional, exponiendo que:

“Por ello, en el ámbito de los derechos aduaneros, cobra relevancia la doctrina según la cual `tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida´…”.

“En el contexto detallado, resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es

decir, autoriza 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" (subrayado aquí agregado).

A partir de este análisis la Corte concluyó que la resolución 11/02 era inválida.

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

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

VIII.- Que, sentado todo lo expuesto, resulta conveniente destacar que la presente cuestión ya ha sido examinada por esta Sala, in re, "Catajuy SRL c/ EN DGA s/ DGA", Causa N° 377 /2021, del 18 de octubre de 2022, "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25041338-A) c/ DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo", Causa N° 26.963/2022, del 29 de diciembre de 2022, "Argen Pork Export Consorcio de Cooperación c/ EN -AFIP- DGA s/ DGA", Causa N° 62.761/2019, del 03/02/2023 y "El Galgo SA c/ EN -AFIPDGA s/ DGA", causa Nº 14.520/2020, del 28/03/2023, entre otras.

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

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

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

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

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

Por ello, toda vez que las operaciones relativas a los permisos de embarque Nros. 18017EG01003186S, 18017EG01003185R, 18017EG01003135M, 18017EG03001853T y 18017EG01003150J, de acuerdo con las constancias de autos, tuvieron

lugar entre el 6/09/2018 y el 10/09/2018 (esto es, con anterioridad al 4 /12/2018,), deberán reintegrarse las sumas reclamadas por la firma actora.

X.- Que en cuanto a los intereses que habrán de adicionarse a las sumas a reintegrar (art. 811, Código Aduanero), toda vez que los reclamos de repetición –SIGEA 19144-15635-2019, 19144-15634-2019, 19144-15632-2019, 19144-15631-2019, 19144-15630-2019– fueron presentados el 13/11/2019, una vez que ya surtía efectos la resolución 598/19 MH (v. art. 10, 1/08/2019), corresponderá estarse a sus términos hasta el 30/8/2022, y posteriormente a los de la resolución 599/2022 –que la sustituyó– o la que en futuro pudiera regir, hasta el momento del pago.

XI.- Que por último, en cuanto a los agravios de la demandada respecto de la forma en que fueron distribuidas las costas, toda vez que en esta instancia se resuelve revocar el decisorio de la anterior instancia, y atento que no se advierte la existencia de cuestiones suficientes para que el Tribunal se aparte del principio general de la derrota, corresponde imponerlas -en ambas instancias- a la demandada vencida (arts. 68 primera parte y 279 del CPCCN).

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto y, de conformidad con lo dictaminado por el Sr. Fiscal General (cfr. dictamen 2810/2023, fs. 15/19), **el Tribunal RESUELVE:** revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, reconocer el derecho de la parte actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa (cfr. Considerando IX), con más los intereses (cfr. Considerando X), e imponer las costas de ambas instancias a la parte demandada vencida (cfr. Considerando XI).

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

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor Fiscal General -mediante correo electrónico dirigido a la dirección

oficial del Ministerio Público ante esta Alzada (rcuesta@mpf.gov.ar; rpeyrano@mpf.gov.ar; arahona@mpf.gov.ar; pasqualini@mpf.gov.ar y dvocos@mpf.gov.ar)- y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 07/11/2023
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37841891#390356849#20231106151031615