20415/2021 "PETROQUIMICA COMODORO RIVADAVIA SA (TF 24619189-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de mayo de 2022.-

VISTOS: para resolver los autos *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 24619189-A) c/ D.G.A. s/ Recurso Directo de Organismo Externo"*, venidos en recurso; y,

CONSIDERANDO:

1°) Que, el 2/03/21, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó** la resolución RESOL-2020-13-E-AFIP-ADCAOL#SDGOAI, del 2/03/20, dictada por el servicio aduanero de Caleta Olivia en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA N° 19144-11319-2019, en cuanto *rechazó la devolución de los derechos de exportación establecidos por el decreto 793/18*, solicitada por Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. con relación los Permisos de Embarque (en adelante, "PE") N° 18087EC01000660P, 18087EC01000533Y, 18087EC01000642P, 18087EC01000641Y, 18087EC01000640N, 18087EC01000637T, 18087EC01000669B, 18087EC01000668A, 18087EC01000654S y 19087EC01000653R; todos ellos oficializados entre el 05/09/18 y el 24/10/18.

Para decidir en el sentido indicado, el tribunal administrativo —en lo que resulta relevante respecto de los agravios planteados ante esta instancia— remitió a lo resuelto en el precedente *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA s/recurso de apelación"*, expediente Nº EX-2020-15395348-APN-SGASAD#TFN (sent. del 18/02/21) y *desestimó el planteo de invalidez del decreto 793/18*, mediante el cual se fijó —hasta el 31 de diciembre de 2020— una alícuota del 12% para las exportaciones a consumo de todas las mercaderías comprendidas en las Posiciones Arancelarias (en adelante, "PA") de la Nomenclatura Común del Mercosur (en adelante, "NCM"), con un tope de $4 o $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según correspondiere.

En particular, consignó que: *a)* el mencionado decreto era un reglamento "ejecutivo" dictado en el ejercicio de una delegación impropia de facultades legislativas habilitada por el artículo 755 del Código Aduanero; *b)* tal delegación de facultades legislativas resultaba permitida en materia aduanera, a diferencia de la materia tributaria, debido a que presenta *"por su propia naturaleza, contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que lleva a optimizar el sentido y alcance del principio de legalidad fiscal";* y *c)* el

demandante no cuestionó la constitucionalidad del artículo 82 de la ley 27.467, en cuanto dispuso mantener la validez y vigencia del decreto 793/18.

En ese orden de ideas, desestimó la declaración de inconstitucionalidad del decreto de marras, así como la devolución de los derechos abonados en sus términos.

Finalmente, impuso las costas en el orden causado, en atención a la existencia de jurisprudencia contradictoria sobre el tema.

2º) Que, contra dicho pronunciamiento, tanto **la parte actora** como **el Fisco Nacional (AFIP-DGA)** interpusieron sendos recursos de apelación (v. pp. 406/407 y 414/419 de las actuaciones digitalizadas), que se concedieron en los términos de los artículos 1172 y 1173 del Código Aduanero (v. pp. 410 y 424), se fundaron el 19/04/21 y el 3/5/21, y fueron contestados el 28/4/21 y el 2/6/21, respectivamente (v. pp. 414/419, 426/432, 436/481 y 489/517).

3°) Que, en su memorial, la representación fiscal expresó su desacuerdo con el modo en que se impusieron las costas en la resolución recurrida. Peticionó, en tal sentido, que se revocara la sentencia y se impusieran los gastos causídicos a la parte actora.

4°) Que, por su parte, Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A. insistió en que el derecho de exportación —cuya repetición persigue— debía ser declarado inconstitucional al considerar que el decreto 793/18 viola el principio de legalidad tributaria en materia aduanera y los límites previstos por la Constitucional Nacional. Sobre este punto, aseveró que el tribunal administrativo incurrió en una afirmación dogmática que contradice la Carta Magna y la jurisprudencia de la Corte federal en cuanto a que todas las pautas que definen el tributo deben estar establecidas por una ley formal preexistente y que el Poder Ejecutivo Nacional queda facultado —únicamente— a reglamentar los detalles y pormenores que hacen al gravamen en controversia.

En ese orden de ideas, explicó que los derechos de exportación poseen naturaleza tributaria y no pueden ser establecidos por vía administrativa sino por ley. Agregó, en tal sentido, que el artículo 755 del Código Aduanero constituye una norma de base en materia tributaria, referida concretamente a los derechos de exportación, que debe ser complementada por leyes que definan a dicho tributo en todos sus aspectos esenciales; en especial, la alícuota aplicable. Así, precisó que el citado plexo normativo prevé que, en virtud del artículo mencionado *supra*, el Poder Ejecutivo Nacional, *"podrá gravar, desgravar y modificar los derechos de exportación, en las condiciones establecidas...y en las leyes que fueren aplicables, acordando con ello un régimen de base, que habrá*

de funcionar como supletorio de las disposiciones de coyuntura que al respecto se establecieren".

De tal modo, señaló que el decreto 793/18 no integra ni complementa ley aduanera alguna que hubiese definido todos los elementos esenciales del tributo, incluida la alícuota, y que el problema es, precisamente, *"que carece del sustento legal exigido por el propio Código Aduanero y la Constitución Nacional"*.

Sostuvo que la ley 26.122 no incidía en la validez de aquél, toda vez que establece un régimen legal de control legislativo para decretos cuya naturaleza jurídica difiere del de autos. En concreto, indicó que el decreto 793/18 no era "de necesidad y urgencia" ni de "promulgación parcial" de una ley. Afirmó, además, que tampoco se trataba de un decreto "delegado", por cuanto no hubo una ley previa que hubiese habilitado su dictado y establecido las pautas esenciales del derecho de exportación objeto de autos.

Alegó que la cuestión de fondo debía resolverse aplicando el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos *"Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo"*, sentencia del 15/04/14 (Fallos: 337:388). En concreto, rememoró que, en el citado precedente, aquel tribunal fue tajante en cuanto al principio de legalidad en materia tributaria y a la imposibilidad de una ratificación legislativa con efectos retroactivos. Además, precisó que en dichos autos se hizo lugar a la pretendida devolución de los derechos de exportación abonados en virtud de una resolución ministerial sin base legal en lo relativo al *quantum* de la obligación tributaria. Destacó que, en el *sub lite,* tampoco se daban los requisitos exigidos constitucionalmente para que la norma dictada sobre la base del artículo 755 del Código Aduanero fuese válida y legalmente aplicable, toda vez que el artículo 82 de la ley 27.467 había establecido una facultad transitoria en favor del Poder Ejecutivo Nacional, a los fines de fijar derechos de exportación dentro de límites máximos, pero a partir de la fecha de su entrada en vigencia y hasta el 31/12/20. En suma, afirmó que no era posible convalidar —con efectos retroactivos— una norma nula de nulidad absoluta, y aseveró que el decreto 793/18 resultó evidentemente ilegítimo e inconstitucional hasta la entrada en vigencia de la ley 27.467.

Sobre dicha base, sostuvo que los tributos abonados en el caso implicaron un enriquecimiento sin causa a favor del Fisco, por lo que era procedente su devolución.

Finalmente, citó jurisprudencia que consideró aplicable al caso.

5º) Que, a su turno, el Fisco Nacional contestó —y solicitó que se rechazaran— los agravios esbozados por su contraparte, sobre la base de los siguientes argumentos.

Puso de resalto que, en el precedente reseñado, la Corte había sostenido la validez del artículo 755 del Código Aduanero, y fijado pautas para viabilizar lo que el recurrente denomina *"delegación legislativa reglamentaria (artículo 99, inc. 2º, Constitución Nacional)"* (v. pp. 495, expte. adm.) en el caso de los derechos de exportación. En esa línea, aseveró que resultaba indiferente si la fijación de la alícuota establecida en el decreto 793/18 había configurado el ejercicio de una potestad reglamentaria o una delegada; y que, aun cuando cupiera encuadrarla en la segunda categoría mencionada (delegada), la posición de la actora era igualmente incorrecta, ya que en ningún caso podía asimilarse el *sub lite* con el precedente de Fallos: 337:388.

Precisó que la situación de estos autos era distinta porque: ***(i)*** el decreto 793/18, a diferencia de la resolución ministerial 11/02, se hallaba sujeto al procedimiento de aprobación legislativo reglado en la ley 26.122, que reconoce la validez de la norma delegada desde el mismo momento de su entrada en vigencia en tanto no fuera expresamente derogada por el Congreso Nacional; ***(ii)*** al momento del dictado de la resolución 11/02 no había entrado en vigor la ley 26.122; ***(iii)*** el decreto 793/18 tenía plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, de conformidad con el artículo 17 de la ley 26.122; ***(iv)*** tampoco había sido rechazado por el Congreso nacional, en los términos del artículo 24 del mismo cuerpo legal, sino, por el contrario, ratificado mediante el artículo 82 de la ley 27.467; ***(v)*** el decreto en pugna invocó, entre sus considerandos, otros decretos dictados en el ejercicio de la facultad reglamentaria del artículo 99, incisos 1º y 2º de la Constitución Nacional; ***(vi)*** con independencia de la naturaleza de la atribución ejercida, el decreto 793/18 había sido sometido al control de Congreso y, al no ser derogado, actualmente se mantiene vigente y válido por expresa decisión del único órgano constitucional con competencia para crear tributos.

Luego, hizo propios los argumentos esbozados por el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos, *"Transportadora del Gas del Sur S.A. c/ DGA s/ Recurso de apelación"* (Exp. 38.422-4), donde se sostuvo que entre el decreto 793/18 y su ratificación expresa por el Congreso mediante los artículos 81 y 82 de la ley 27.467, imperaron los artículos 17 y 24 de la ley 26.122 —dándole vigencia a la alícuota aquí objeto de controversia—.

En definitiva, concluyó que el decreto 793/18 no había creado un impuesto sin ley, sino que se trataba de una norma presidencial que ejerció una atribución expresamente reconocida al Poder Ejecutivo por la Corte Suprema en



#36053751#329479230#20220531085512545

el caso *"Camaronera Patagónica S.A."* y que, posteriormente, fue sometida al escrutinio del Poder Legislativo conforme la ley 26.122 (arts. 17 y 24).

Añadió que, aun prescindiendo de la ley 26.122, la solución del caso sería la misma toda vez que en el precedente invocado la Corte admitió la validez del artículo 755 del C.A. Al respecto, explicó que el Código Aduanero contiene el hecho imponible y otros elementos esenciales del tributo que se reúnen en el caso, aunque no la cuantía. Agregó que, a partir de la ratificación de la resolución 11/02 por la ley 25.645, la alícuota —considerada por la Corte Suprema como un aspecto sustancial de la obligación tributaria— también adquirió rango legal. Por lo que, a su entender, a partir de ese momento los derechos de exportación contenidos en el Código Aduanero alcanzaron el estándar de validez constitucional elaborado por la Corte Suprema, dado que todos los elementos del tributo fueron creados o aprobados por el Congreso Nacional. Tiempo después, fue publicado el decreto 509/07 que modificó la NCM y Arancel Externo Común (AEC), fijando nuevas alícuotas para determinadas PA; norma, ésta, que también fue declarada válida por el Congreso por resolución PE=310/07 del Senado y resolución 2785-D-07- OD 2444 de la Cámara de Diputados. Sobre esa base, interpretó que las nuevas alícuotas volvieron a adquirir rango legal y completaron los elementos esenciales que componen el tributo.

Sobre este punto, consideró evidente que la declaración de validez de la resolución 11/02 y del decreto 509/07 por el Congreso Nacional, debía ser comprendida como la expresa manifestación de una *"clara política legislativa tributaria"* y, por lo tanto, que las alícuotas establecidas en aquellas normas pasaron a formar parte del artículo 755 del Código Aduanero. En suma, la demandada sostuvo que la modificación de la alícuota en controversia no podía confundirse con la creación de un tributo nuevo y que su vigencia se justificaba en decretos anteriores que habrían incursionado en la misma materia.

Recordó que no es sólo potestad sino obligación del Estado tomar medidas rápidas y eficientes para aminorar consecuencias gravosas para la economía del país, y que el Poder Legislativo así lo ha facultado mediante el artículo 755. Agregó, asimismo, que el artículo 82 de la ley 27.467 *mantuvo* la validez y vigencia del decreto 793/18; lo que indicaría, desde la propia redacción de la norma, que se quiso reconocer la legalidad de la norma desde el momento mismo de su entrada en vigor.

Por último, insistió sobre la falta de legitimación de la actora por no haber demostrado que, efectivamente, abonó los derechos de exportación cuya devolución persigue. En concreto, afirmó que existían constancias de que la

recurrente había trasladado los derechos de exportación al precio de las mercaderías involucradas en las operaciones de compraventa internacional, e indicó que ello concierne a un aspecto medular que debe ser probado por quien reclama la repetición de un tributo. Al respecto, citó jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación en apoyo de su postura.

6º) Que, el 14/03/22, dictaminó el Sr. Fiscal General, quien opinó que debería resolverse el asunto sobre la base de los preceptos fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la citada causa *"Camaronera Patagónica S.A."* (Fallos: 337:388).

7°) Que, inicialmente, corresponde recodar que —por regla— los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, sino tan sólo en aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (v. *Fallos*: 326:2235; 327:3157; 329:3373; 331:2077; y, en sentido análogo, esta Sala *in re "Larraburu, Juan Pedro c/ Estado Nacional"*, sent. del 07/04/92; entre muchos otros).

En el *sub examine*, el Tribunal debe expedirse acerca de la validez constitucional del derecho de exportación establecido por el decreto 793/18. Para lo cual, se tendrá presente que la Corte Federal ha sostenido en reiteradas ocasiones que la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendar a un tribunal de justicia y, como tal, un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado la *última ratio* del orden jurídico, por lo que no cabe efectuarla sino cuando un acabado examen conduzca a la convicción cierta de que su aplicación conculca en forma clara, concreta y manifiesta, un derecho o una garantía consagrados por la Constitución Nacional (cfr. Fallos: 288:325; 298:511;302:457; 312:122; 315:923; 316:2624; 321:441; 324:920; 327:2551; 329:5567; entre otros).

Además, en caso de resultar atendible la pretensión de la actora, deberá analizarse la procedencia y modalidad de la devolución de los derechos de exportación abonados con relación a los despachos de exportación involucrados en estos autos.

8°) Que, sentado ello, cabe precisar que el decreto 793/18 fijó un derecho de exportación del 12% para el universo arancelario, el cual no podría exceder de $4 o de $3 por cada dólar estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según correspondiere, con vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial (04/09/18) y hasta el 31/12/20 (arts. 1°, 2° y 7°). A su vez,

para ciertas mercaderías cuya exportación ya estaba gravada, indicó que el derecho de exportación sería adicional a los vigentes (art. 4°).

Según se infiere de sus considerandos, la norma se fundó en los artículos 99, incisos 1°y 2°, de la Constitución Nacional, y 755 del Código Aduanero. Además, refirió a las leyes 26.939 (B.O. 16/06/14), que aprobó el Digesto Jurídico Argentino; 27.428 (B.O. 02/01/18), modificatoria de la ley 25.917 de Régimen de Responsabilidad Fiscal (B.O. 25/08/04); 27.430 (B.O. 29/12/17), de Reforma Integral del Sistema Tributario; y 27.431 (B.O. 02/01/18), de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio del año 2018.

Con posterioridad a su dictado, se sancionó la ley 27.467 de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el ejercicio del año 2019 (B.O.04/12/18) que, en lo que aquí interesa señalar, y en el marco de las facultades acordadas al Poder Ejecutivo Nacional por el artículo 755 del Código Aduanero, autorizó a fijar, hasta el 31/12/20, derechos de exportación cuya alícuota no podría superar en ningún caso el 30% del valor imponible o del precio oficial FOB, mientras que el tope máximo sería del 12% para las mercaderías que no se encontraban gravadas o lo estaban con una alícuota del 0% al 02/09/18 (art. 81). Asimismo, dicha ley estableció que se mantenía la validez y vigencia de, entre otros, el decreto 793/18 —y sus modificatorios— (art. 82).

9°) Que, tal como se ha reafirmado en la jurisprudencia del Máximo Tribunal, los derechos de exportación —como el que es materia de estudio en el caso— son un recurso público de **naturaleza tributaria**, más precisamente un **impuesto,** y como tal se encuentran alcanzados por el principio de legalidad en materia tributaria, que comprende los aspectos sustanciales del derecho tributario (cfr. Fallos: 337:388, considerando 6° del voto de la mayoría y sus citas).

10) Que, admitida la naturaleza tributaria del derecho de exportación establecido por el decreto 793/18, cabe recordar que el **principio de legalidad —también llamado de "reserva de ley"—** implica que los tributos deben sustentarse en una ley previa que así los establezca. Esta definición trasunta la imposibilidad de crear impuestos y/o exenciones por analogía, o derogar obligaciones tributarias nacidas por medio de una ley formal por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado. Además, abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones o establecer ilícitos, sin la existencia de una ley previa.

Sobre el particular, la Corte Federal ha establecido —en reiteras ocasiones— que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, o sea válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (cfr. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 2683; 323:240). Ello, pues los principios y preceptos constitucionales son categóricos en cuanto prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (cfr. Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 319:3400, 322:1926 —disidencia de los jueces Belluscio, Boggiano y Bossert—).

En sentido concordante, afirmó que el principio mencionado no es sólo una expresión jurídica formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes (doc. Fallos: 329:1554; 332:2872; 338:313; 340:1884; 341:101 —disidencia de los jueces Lorenzetti y Maqueda—; y 343:86). El mismo **abarca tanto la creación de impuestos, tasas y contribuciones como las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones** (cfr. Fallos: 329:1554, 337:388; y esta Sala, *in re "Swiss Medical S.A. c/ EN – SSS s/ amparo ley 16.986"*, sentencia del 04/04/15; énfasis añadido).

Por consiguiente, la conclusión a la que corresponde arribar es que **el derecho de exportación establecido por el artículo 1° del decreto 793/18 es un tributo y que, como tal, es facultad exclusiva del Congreso Nacional su imposición, así como la modificación de sus elementos esenciales —entre ellos, la alícuota—**.

11) Que, sin perjuicio del carácter absoluto que presenta el principio de legalidad o reserva de ley en materia aduanera, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que **es posible admitir la atribución —de parte del Congreso— de ciertas facultades al Poder Ejecutivo para regular pormenores y detalles necesarios a efectos de poner en práctica la ley, en particular en lo que respecta, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria; es decir, autorizar a elevar o disminuir alícuotas, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa (art. 99, inc. 2° de la CN).**

En efecto, en el ya citado precedente *"Camaronera Patagónica S.A."* (Fallos: 337:388), se confirmó —por mayoría— la invalidez del derecho de exportación que había sido establecido por la resolución 11/02 del Ministerio de



#36053751#329479230#20220531085512545

Economía e Infraestructura, con fundamento en la autorización que prevé el artículo 755 del Código Aduanero y en la ley 25.561. Para fundar su decisión, el Alto Tribunal sostuvo, en lo sustancial, que:

(i) El principio de reserva de ley no cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución Nacional. En este sentido, la Corte ratifica, con remisión a anteriores precedentes, 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 (Fallos: 326:4251)*" (consid. 9° del voto de la mayoría). Es decir que, en sentido estricto, la delegación legislativa solamente puede tener lugar "*en materias determinadas de administración o de emergencia pública*", tal como lo prescribe la cláusula constitucional.

(ii) "*Aun cuando se soslayase lo sostenido en dicho precede*nte [Fallos: 326:4251] *tampoco resultaría admisible ... sostener que la ley de emergencia 25.561 -y sus sucesivas prórrogas-, ha otorgado una delegación suficiente al Poder Ejecutivo para que… estableciese el tributo aquí cuestionado. En efecto, ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata…*" (consid. 9° del voto de la mayoría). En particular, con relación al Código Aduanero, el Alto Tribunal precisó que "*prevé la existencia de derechos de exportación y regula aspectos atinentes a tal tipo de gravámenes, los arts. 733 y ss. establecen que el derecho de exportación puede ser ad valorem (es decir, de base imponible variable en función del valor de la mercadería) o bien específico (una cantidad determinada, fija o variable en función de la cantidad de mercadería que se exporte), pero para el caso en concreto aquí discutido, como puede observarse, no es el legislador quien ha determinado, de manera cierta e indudable, cuál es la forma de cuantificar la prestación, sino que ha de recurrirse necesariamente, a lo dispuesto por la resolución 11/02 mencionada. En efecto,* ***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***" (consid. 9° del voto de la mayoría; énfasis añadido).

(iii) A pesar del carácter absoluto que reviste el principio de reserva de ley en materia tributaria aduanera, en el particular ámbito de los derechos aduaneros, "*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 (Fallos: 246:345 y 328:940). 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….Sin embargo, tal como se expuso en el considerando anterior, 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***" (consid.10 del voto de la mayoría; énfasis añadido).

Es decir que, en una interpretación dinámica del texto constitucional –como la define la propia Corte en el mismo considerando 10 de la mayoría-, y sin acudir a la técnica de la delegación legislativa del art. 76 de la Constitución, sino en el marco de la potestad reglamentaria que le es propia (v. en este aspecto el consid. 25 del voto concurrente del Dr. Zaffaroni), el Poder Ejecutivo podría elevar o disminuir alícuotas aplicables. Sin embargo, para ello debe existir una expresa atribución de facultades del Congreso al Poder Ejecutivo, como se desprende sin hesitación del texto del fallo. Deben existir pautas y límites previstos mediante una clara política legislativa, siendo estos los mismos que se señalan en el considerando 9° del voto; es decir, baremos máximos y mínimos para su fijación o, por lo menos, la alícuota máxima aplicable.

(iv) El artículo 755 del Código Aduanero es constitucional, pero resulta insuficiente, por sí solo, para fijar una clara política legislativa. Ello así pues, como afirma la propia Corte en el considerando 9° del voto de la mayoría, aquél no prevé cuál es la alícuota aplicable.

(v) El Congreso Nacional puede sanear, hacia el futuro, cualquier nulidad de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo en ejercicio de tales atribuciones reglamentarias. En este sentido, la Corte afirma que, aunque no sea posible "*convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable*", no existe razón alguna para privarla de efectos desde la entrada en vigencia de aquella ley que "*otorga a su contenido rango legal*"; siendo para ello necesario que se identifique la norma aprobada, o bien, que el

universo de normas aprobadas resulte, por lo menos, determinable (v. consid. 11 del voto de la mayoría).

12) Que, en función de las observaciones efectuadas *supra*, no puede pasar inadvertido que, en la especie, no se cumplen los presupuestos que la Corte fijó en el precedente *"Camaronera Patagónica S.A."* para habilitar la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo que se encuentra prevista en el inciso 2°, del artículo 99 de la Constitución Nacional, y que fue invocada en los considerandos del **decreto 793/18**. Ello, en virtud de que el aspecto cuantitativo del derecho de exportación allí establecido quedó —hasta la entrada en vigencia de la ley 27.467— completamente librado al arbitrio de la Administración, en franca violación de las garantías constitucionales señaladas precedentemente.

En ese sentido, debe aclararse que, ni las leyes 26.939, 27.428; 27.430 y 27.431—citadas en los considerandos del decreto 793/18— , ni los decretos que habrían incursionado en la misma materia aduanera—y que fueron invocados por el Fisco en su contestación de agravios—, permiten inferir la existencia de una *clara política legislativa* en lo concerniente al elemento cuantitativo del tributo, toda vez que, en concreto, no hubo una ley formal que estableciese una escala o alícuota (mínima y/o máxima) para gravar con derechos de exportación las ventas al exterior de las mercaderías comprendidas en la NCM; lo que recién tuvo lugar con el dictado de la ley 27.467.

No altera la solución aquí propuesta el hecho de que el decreto 793/18 haya sido dictado por la Administración invocando asimismo el uso de las atribuciones que le fueron conferidas por el inciso 1° del artículo 99 de la Constitución Nacional, en tanto que en el *sub lite* no se aprecian —ni se han dado— razones de entidad suficiente que demuestren de qué modo la norma cuestionada podría considerarse inherente al ámbito de la zona de reserva de la Administración, en el que le es dable dictar reglamentos en ejercicio de facultades autónomas.

Por lo demás, tampoco modifica lo expuesto que, a diferencia de la situación considerada por la Corte en *"Camaronera Patagónica S.A."*, en *sub lite* haya sido el Poder Ejecutivo Nacional —en lugar de un ministerio— el productor de la norma cuestionada, puesto que ello es insuficiente para apartarse del claro andarivel expresado en el aludido precedente, según el cual la imposición de derechos de exportación debe siempre responder a una base legal preexistente y a una clara política legislativa, incluso en lo referente al elemento cuantitativo.

En razón de lo expuesto, resulta indudable la invalidez del decreto 793/18, toda vez que por su intermedio se creó una carga tributaria y se fijó una alícuota de derechos de exportación sin que existiese una clara política legislativa; incursionando de esta manera el Poder Ejecutivo Nacional en una materia reservada exclusivamente al Congreso de la Nación. Por consiguiente, y de conformidad con la doctrina del Máximo Tribunal correspondería declarar la inconstitucionalidad del decreto por el *iter* temporal comprendido entre su entrada en vigor y la de aquella norma que hubiese otorgado rango legal a su contenido.

13) Que, en el caso existe controversia sobre la incidencia que pudo haber tenido la ley 26.122 con relación a la validez y vigencia del decreto 793/18, toda vez que el Fisco sostiene que, por su intermedio, se habría otorgado rango legal a todos los elementos del derecho de exportación contemplado en el decreto.

Sobre este punto, es dable aclarar que —en lo pertinente— la ley 26.122 tiene por objeto regular el trámite y los alcances de la intervención del Congreso respecto de los decretos de necesidad y urgencia, de delegación legislativa, y de promulgación parcial de leyes dictados por el Presidente de la Nación (art. 1°). Establece, asimismo, que la Comisión Bicameral Permanente prevista en los arts. 99, inciso 3° y 100, incisos 12 y 13 de la Constitución Nacional debe expedirse acerca de la validez o invalidez de los decretos mencionados *supra* y, ulteriormente, elevar el dictamen al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento. A su vez, prescribe que el dictamen debe pronunciarse expresamente sobre la adecuación de la norma evaluada a los requisitos formales y sustanciales establecidos constitucionalmente para su dictado (arts. 2° a 8°). También prevé que los decretos dictados por el Poder Ejecutivo en base a las atribuciones conferidas por los artículos 76, 99, inciso 3° y 80 de la CN, tienen plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2° del Código Civil —actual artículo 5° del CCyC— (art. 17). Por último, expresa que el rechazo por ambas Cámaras del Congreso de los decretos de que se traten implica su degradación; es decir, el rechazo de los decretos sujetos al control legislativo instaurado por la ley 26.122 sólo es válido si es hecho por ambas Cámaras (art. 24).

Frente a este cuadro de situación, el planteo esbozado por la accionada debe ser rechazado sobre la base de los siguientes argumentos.

Por un lado, —y aunque obvio— el control legislativo instaurado por la ley 26.122 no resulta aplicable al decreto 793/18, toda vez que dicho régimen legal expresamente indica que el control rige únicamente para los decretos de necesidad y urgencia, de delegación legislativa, y de promulgación


#36053751#329479230#20220531085512545

parcial de leyes dictados por el Presidente de la Nación (art. 1°); en tanto que, el que aquí es materia de discusión, fue dictado con fundamento en el artículo 99, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional.

Por otro lado, aunque se quisiese considerar al decreto 793/18 como una norma delegada —caracterización que no condice con los términos en que fue dictado y que este Tribunal no comparte—, lo cierto es que no existiría una norma habilitante de la delegación que cumpliese con las condiciones del artículo 76 de la Constitución Nacional, y que hubiese permitido al Poder Ejecutivo dictar una norma válida, pasible de adquirir la vigencia anticipada prevista por los artículos 17 y 24 de la ley 26.122. En efecto, la Corte Federal ya ha resuelto esta cuestión al determinar que el artículo 755 del Código Aduanero, en sí mismo, sería insuficiente como norma delegante, en tanto no determina cuál es la forma de cuantificar la obligación tributaria y, por consiguiente, no contiene una clara política legislativa (doctr. Fallos: 337:388, en especial ver considerandos 9°y 10, del voto de la mayoría, reseñados *supra*).

14) Que, en esa inteligencia, y de un modo acorde con lo resuelto por el Máximo Tribunal en el precedente analizado, se determina que el contenido del decreto 793/18 recién adquirió rango legal con la entrada en vigencia de la ley 27.467, que como se adelantó fue publicada en el Boletín Oficial el 04/12/18 y, en su artículo 82, refirió específicamente —entre otros— al decreto en controversia.

Tal convalidación cristalizó una voluntad legislativa, clara y explícita, de otorgarle rango legal a las alícuotas del decreto 793/18, únicamente desde el **04/12/18,** pues no es dable interpretar que el Congreso Nacional convalidara con efectos *ex tunc* una norma que adolecía de una nulidad absoluta e insanable (art. 19 de la LNPA) desde su inicio. Sin perjuicio de que ello tuviera, lógicamente, efectos *ex nunc* a partir de la fecha de entrada en vigor de la ley 27.467 (doctr. Fallos: 325:2394 *"Zofracor S.A."*; 321:366 *"Kupchik";* y 337:388 *"Camaronera Patagónica S.A."*).

En conclusión, corresponde declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en el artículo 1° del decreto 793/18, por el período comprendido entre su fecha de entrada en vigor (B.O. 04/09/18) y hasta el 04/12/18, inclusive, momento en que empezó a tener vigencia la ley 27.467 que otorgó rango legal a su contenido. Por consiguiente, también cabe hacer lugar a la devolución de lo abonado en concepto de derechos de exportación en las destinaciones 18087EC01000660P, 18087EC01000533Y, 18087EC01000642P,

18087EC01000641Y, 18087EC01000640N, 18087EC01000637T, 18087EC01000669B, 18087EC01000668A, 18087EC01000654S y 19087EC01000653R, registradas durante el período señalado; con más sus respectivos intereses, calculados en los términos de los artículos 811 y 812 del Código Aduanero.

15) Que, a todo evento, en lo que respecta a la procedencia formal de la repetición, se aclara que no puede prosperar el planteo de falta de legitimación opuesto por el Fisco.

Primero, y ante todo, debe decirse que el Código Aduanero no requiere la prueba de la falta de traslación como requisito necesario para la repetición de los tributos (v. arts. 1068 y ss.), como sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683 (según la reforma introducida por la ley 25.795).

Más allá de lo expuesto, la afirmación de la parte demandada no se encuentra debidamente acreditada, toda vez que no obran constancias en las actuaciones SIGEA N° 19144-11319-2019 de las que se desprenda la real y efectiva incidencia de los derechos de exportación cuestionados en el precio pagado por el comprador del exterior. Por el contrario, lo único que se encuentra adecuadamente demostrado en autos, es la certificación de los tributos abonados, expedida por la Sección División Económica-Financiera (AD CAOL) (v. pp. 132, 157, 182, 201, 220, 286, 299, 374, 388 y 396 de las actuaciones administrativas). Ello impide tener por configurado el supuesto de hecho que invoca la accionada y exime a este Tribunal de toda otra consideración, de acuerdo a la pauta que emana del artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación —supletoriamente aplicable en virtud de la remisión dispuesta en el artículo 1182 del código de la materia—.

16) Que, en atención al modo en que se decide, las costas de la instancia de origen deben imponerse a la demandada vencida, toda vez que no se aprecian motivos que justifiquen apartarse del principio general que establece el artículo 1163 del Código Aduanero (texto según el artículo 272 de la ley 27.430), según el cual *"[l]a parte vencida en juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiera solicitado"*.

Por otro lado, los gastos causídicos de esta instancia también se imponen al Fisco Nacional en los términos del artículo 68, primer párrafo, del CPCCN.

Por todo lo expuesto, el Tribunal ***RESUELVE:***

(i) Hacer lugar al recurso de la parte actora y, en consecuencia, revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación del 02/03/21;

(ii) Declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido en el artículo 1° por el decreto 793/18, por el período comprendido entre su fecha de entrada en vigor (B.O. 04/09/18) y hasta el 04/12/18, inclusive, momento en que entró en vigencia la ley 27.467 y, por consiguiente, hacer lugar a la repetición incoada por la firma actora con relación a lo abonado en concepto de derechos de exportación en las destinaciones 18087EC01000660P, 18087EC01000533Y, 18087EC01000642P, 18087EC01000641Y, 18087EC01000640N, 18087EC01000637T, 18087EC01000669B, 18087EC01000668A, 18087EC01000654S y 19087EC01000653R; con más sus respectivos intereses, los que deberán computarse en los términos de los artículos 811 y 812 del Código Aduanero;

(iii) Declarar insustancial un pronunciamiento con respecto al recurso de apelación deducido por la demandada, relativo al modo en que se impusieron las costas en la anterior instancia, en atención al modo en que se resuelve;

(iv) Imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida en atención al principio general de la derrota (arg. arts. 1163 —modificado por ley 27.430— y 1182 del C.A. y 68, primer párrafo, y 279 del CPCCN).

Regístrese, notifíquese —al Sr. Fiscal General en las direcciones de correo denunciadas— y oportunamente devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 31/05/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36053751#329479230#20220531085512545