4346/2024

Bayer SA (TF 51826799-A) c/ EN -AFIP- DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 25 de abril de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 7/11/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el planteo de falta de legitimación formulado por el Fisco Nacional, con costas. Confirmó la Resolución 2022-176-E-AFIP-DIADEZ dictada por el Administrador de la Aduana de Ezeiza, en las actuaciones SIGEA N° 19144-14966-2019, con costas por su orden.

Para así resolver, en primer lugar, trató el planteo efectuado por el Fisco Nacional, con relación a la falta de legitimación activa de la firma “BAYER S.A.”, para reclamar la devolución de los derechos de exportación involucrados en la causa.

Al respecto, precisó que, la exportadora solicitaba la devolución de la suma de derechos de exportación liquidada y abonada en virtud de lo establecido en el Decreto 793/18, invocando la inconstitucionalidad del mismo.

Observó que, el Código Aduanero, en el art. 1068, disponía que *“Tramitarán por el procedimiento reglado en este Capítulo las repeticiones de los importes en concepto de tributos regidos por la legislación aduanera”.* En tales condiciones, puntualizó que, el Código Aduanero no establecía como requisito necesario para la repetición de tributos la prueba de la falta de traslación (v. arts. 1068 y ss.), como sí se encontraba previsto en el artículo 81 de la ley 11.683 (según la reforma introducida por la ley 25.795).

Precisó que, del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa, resulta que la firma “BAYER S.A.” en su carácter de exportadora habilitada, documentó los PE: 18073EG03000021H; 18073EG03000022X; 18073EG01001015J; 18073EG01001024J; 18073EG01001026L; 18073EG01001027M; 18073EG01001049Z; 18073EG01001050X; 18073EG01001051J; 18073EG01001054M, abonando los derechos de exportación vinculados a los mismos. Advirtió que, ello concordaba con lo normado en el Código Aduanero, en cuanto establecía la identidad de los responsables del pago los derechos de aduana (artículo 777 CA), siendo que el único deudor de los derechos de exportación que debían pagarse por las operaciones en trato era el exportador que documentó las mismas, verificándose en el caso, que quien abonó los tributos es el mismo sujeto que solicitó su devolución, en virtud de lo normado en el art. 809 del CA.

Adujo que, de la documentación obrante en las actuaciones administrativas se podía constatar que los argumentos del Fisco Nacional para fundar su planteo, no se encontraban debidamente acreditados, toda vez que no había sido acompañada ninguna constancia a la causa de la que se desprendía la real y efectiva incidencia/traslación de los derechos de exportación cuestionados en el precio pagado por el comprador del exterior.

Asimismo, destacó que no resultaba aplicable al caso el precedente “Nobleza Piccardo” invocado por la demandada, en tanto aquí se cuestionaban tributos aduaneros, los cuales diferían de los involucrados en la mencionada causa.

En cuanto al fondo del asunto, sostuvo que, las cuestiones planteadas en el *sub examine*, eran sustancialmente análogas a las consideradas en el acuerdo Plenario del 26/04/2022 dictado por ese Tribunal en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia S.A c/ DGA s/ recurso de apelación” (EX-

2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN,) en la cual por mayoría los Vocales acordaron fijar la siguiente doctrina legal: *"ARTICULO 1°.- El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente. ARTICULO 2º.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 3º.- No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018 respecto de Destinaciones de exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467"*, por lo que, correspondía confirmar la resolución apelada.

II.- Que contra dicho pronunciamiento el 13/12/2023 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios el mismo día, los que fueron replicados por la contraria el 27/02/2024.

Asimismo, con fecha 22/12/2023 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional, los que fueron replicados por la contraparte el 14/02/2024.

III.- Apelación de la actora:

Sostiene la recurrente que la aplicación de la doctrina plenaria presenta sus dudas, al menos en el caso concreto, en tanto la posición de los tres vocales intervinientes, resulta ser contraria al criterio allí sentado y conteste con la que expusiera mi mandante en autos, en el sentido de que, a la fecha de registro de la operación que nos convoca, el Decreto 793/18 es inválido y, por lo tanto, contrario a la Constitución Nacional.

Por otra parte, señala que, si bien en la parte resolutiva del Plenario existió una mayoría en cuanto a declarar la validez del Decreto 793/18, en sus considerandos no se evidencia la existencia de una doctrina conteste. Cada vocal expuso sus fundamentos propios, lo que genera ciertamente una cuestión no menor que coloca al administrado en una situación de injusticia manifiesta pues no queda muy claro cuáles son los argumentos y fundamentos que deben ser objeto de cuestionamiento para sostener su *litis.* En definitiva, en el Plenario no se vislumbra una doctrina mayoritaria, sino diversas opiniones individuales que concluyen en la validez del Decreto 793/18. Luego, en relación al fondo del asunto, señala que en el caso resulta aplicable el precedente “Camaronera Patagónica” y que, por lo tanto, el Tribunal Fiscal debe declarar la invalidez del Decreto 793/18 durante el período en que no existió ratificación legislativa, ya que ésta rige para el futuro. Sin perjuicio de ello, se vio obligada a aplicar la doctrina legal fijada por el plenario del 26/4/22, por imperio del art. 151 de la ley 11.683 y confirmó la resolución aduanera apelada.

Al respecto, observa que, resulta ciertamente objetable el resultado del plenario. Si bien se emite una decisión concluyente en orden a la legitimidad del Decreto 793/18, por mayoría de cuatro votos contra tres, no existe una doctrina uniforme que resulte aplicable y eventualmente controvertida por los administrados, pues existen votos individuales apoyados por diversos argumentos.

De modo que la ausencia de coincidencia sustancial de fundamentos por la mayoría absoluta de las opiniones, vacía al decisorio de toda fundamentación, puesto que no habría razón valedera para optar por un voto u otro al momento de apreciar cual ha sido el presupuesto en que se basó la decisión apelada.

Por lo expuesto, considera que el Plenario en el cual se funda el fallo recurrido, adolece de vicios procedimentales –en el decir de la Corte Suprema– que violentan garantías constitucionales.

Apunta que, al admitir la valía del Decreto 793/18 sin una ley previa que determinara una clara política legislativa, el Tribunal Fiscal ataca directamente el principio de reserva de ley en materia tributaria. Es evidente que con esta doctrina se procura obviar el mandato constitucional y permitirle al Poder Ejecutivo la fijación de los elementos de un tributo como son los derechos de exportación, sin ninguna reserva. Aquí resulta preponderante volver a remarcar que los derechos de exportación son impuestos, es decir, tienen naturaleza tributaria y, por lo tanto, se le aplican sus principios. Dijo la Corte expresamente en el fallo "Camaronera" que “a efectos de una adecuada solución de la controversia resulta imprescindible remarcar la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación. ...".

Destaca que, en el caso bajo estudio, el Poder Ejecutivo se irrogó facultades legislativas y fijó un derecho de exportación sin que existiera una ley delegante válida desde el punto de vista constitucional; ya que, como bien lo ha dicho la Corte en el considerando 9º del caso “Camaronera”, “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”.

Aduce que, a modo de conclusión de este introito y citando a los Dres. Santiago y Castro Videla, al comentar el caso “Camaronera”, “la Corte entendió que la delegación de la facultad para determinar los elementos sustanciales del tributo, incluyendo la fijación de la alícuota aplicable, no es admisible ni siquiera en casos de "emergencia pública" a la luz de lo dispuesto en el artículo 76 de la Constitución. Parece así que el tribunal dio al principio de legalidad tributaria un estándar propio de legalidad más elevado que el genérico

principio de legalidad en la reglamentación de los derechos (cfr. artículos 14, 19 y 28, Constitución Nacional). Este doble estándar de legalidad, bien podría expresarse a la luz del artículo 76 de la Constitución en el sentido de que las "bases" de la delegación en materia tributaria necesariamente incluyen, para todos los casos, la fijación de los elementos sustanciales del tributo, entre los que está comprendida la fijación de la alícuota aplicable, el hecho imponible, los sujetos obligados y las exenciones, entre otros elementos. Por ello, la delegación de la facultad para fijar los elementos sustanciales resultaría equiparable a una delegación sin bases. Sería este el alcance de la reserva "absoluta" en materia tributaria.”.

Alega que, la doctrina y la jurisprudencia han coincidido desde antiguo en que los derechos de aduana -y en lo que aquí especialmente interesa, los derechos de exportación- son tributos que clasifican en la categoría de impuestos, teniendo en cuenta la división tripartita de los recursos tributarios en impuestos, contribuciones y tasas.

Asevera que, en esta línea, los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo que aquí se cuestionan, violentan el principio de reserva legal y la prohibición constitucional de delegación en materia tributaria, lo cual así ha sido definido por la Corte en la doctrina del caso "Camaronera Patagónica". Señala que en “Camaronera Patagónica”, la Corte declaró la inconstitucionalidad de los derechos de exportación impuestos por la Resolución ME 11/02, por resultar dicha resolución y la norma “delegante” (las leyes 22.415 y 25.561), violatorias del principio de reserva legal contenido en el art. 4 de la Constitución Nacional para la materia tributaria. Dicha conclusión, según afirma, se extiende sin lugar a dudas al caso tratado en autos.

Puntualiza que, a su vez, la Corte limitó la invalidez declarada al período comprendido entre el dictado de aquella Resolución y la ratificación de la

delegación legislativa y las normas delegadas que efectuó la Ley 25.645 en el marco de la Cláusula Transitoria Octava del art. 76 de la Constitución Nacional; es decir, entre el 05/03/02 y el 24/08/02.

Advierte que, la Corte limitó la inconstitucionalidad decretada para la Resolución ME 11/02 (que impuso originariamente los derechos de exportación en forma genérica para el universo arancelario), al período en que no fue ratificada por una Ley del Congreso, en el marco de la Cláusula Transitoria Octava del art. 76 de la Constitución Nacional de 1994. Así, en la doctrina de la Corte, la ratificación de una norma constitucionalmente inválida, sólo puede operar para el futuro (no puede existir una ratificación retroactiva de una norma inválida en materia tributaria).

Hace hincapié, en que, la aplicación del caso “Camaronera Patagónica” al presente caso es indubitable.

Aduce que, la doctrina emanada de “Camaronera” es clara y contundente, por cuanto la Corte por unanimidad (incluso con el voto concurrente de Zaffaroni y la disidencia de Petracchi y Argibay) sostiene la prohibición al Poder Ejecutivo de crear y modificar los elementos esenciales del tributo (en particular derechos de exportación), haciendo expresa mención a la alícuota, como elemento esencial.

Precisa que, en el caso ya analizado, la Corte sostuvo que la ley puede dejar al arbitrio del Poder Ejecutivo la adaptación del quantum del tributo, siempre que fije parámetros mínimos y máximos. De modo que la ley delegante, para ser válida, debe definir todos los elementos del tributo e incluso la alícuota mediante la fijación de parámetros máximos o escalas máximas. Sólo puede delegar en el Poder Ejecutivo la fijación concreta de la alícuota dentro de los parámetros previamente definidos. Y en el caso no puede emitirse que ésta doctrina fue receptada por el Congreso, pues la propia Ley 27.467 (que ratificó el

Decreto 793/18), dispuso en su art. 81 una delegación de facultades para la determinación de la alícuota de derechos de exportación con los topes máximos que definió, por supuesto, en los términos de la doctrina de la Corte que se viene reseñando.

Por último, resalta que, en "Camaronera", la Corte sostiene que la ratificación legislativa de una norma tributaria como la que impone derechos de exportación sólo puede operar para el futuro, afirmando que *"…En tales condiciones, corresponde señalar que la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia (arg. de Fallos: 321:347, considerando 10)."*

Cita jurisprudencia favorable a su postura.

Pone de relieve que, la jurisprudencia de las distintas Cámaras Federales del país, incluyendo esta misma Cámara, son contestes en reiterar la estricta aplicación de la doctrina sentada por la Corte en "Camaronera" declarando inválido el Decreto 793/18 y, por ende, injustificado el cobro de los derechos de exportación en las operaciones registradas entre el 4/9/18 y su ratificación legal.

En síntesis, sostiene que: a) Que los derechos de exportación son impuestos, es decir, tienen naturaleza tributaria; b) Que, en materia tributaria, rige el insoslayable principio de legalidad establecido expresamente en nuestra Constitución Nacional; c) Que el principio de legalidad en materia tributaria no cede en circunstancias de emergencia pública y se refiere a la creación, pero también a la modificación de los aspectos sustanciales de un tributo; d) Que el principio de legalidad en materia tributaria tampoco cede en circunstancias en que se actúa con el mecanismo de delegación legislativa. e) Que, en materia de

derechos de exportación, el art. 755 del CA, no resulta una norma delegante válida, en tanto no establece los elementos esenciales del tributo de que se trata." f) Que la ilegitimidad de los derechos de exportación impuestos por normas extra-legales, se limita al período en que no fue ratificada por una Ley del Congreso y que la ratificación de una norma constitucionalmente inválida, sólo puede operar para el futuro.

IV.- Apelación de la demandada:

Se agravia la recurrente de la imposición de costas resuelta por el *a quo*, dado que la sentencia en trato confirma la resolución aduanera dictada por su parte.

En primer lugar, cabe destacar que, el principio general sobre imposición de costas se halla contenido en el artículo 68, apartado 1, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en tanto dispone que "*la parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiese solicitado"*. Lo que instala el ordenamiento procesal nacional vigente se sostiene en el hecho objetivo de la derrota, con prescindencia de la buena o mala fe con que la parte vencida pudo haber actuado durante la sustanciación del proceso.

Alega que, teniendo en consideración que su parte ganadora del pleito, las costas deberán imponerse en su totalidad a la parte actora dado que, de acuerdo al principio objetivo de la derrota, las costas deben ser cargadas íntegramente a la parte vencida.

Destaca que, se desprende de la simple lectura de las constancias administrativas que la resolución apelada por la actora y que motivara la presente acción judicial fue confirmada por el *a-quo* en su totalidad. Es decir, que el acto administrativo atacado se había expedido de acuerdo a la legislación específicamente vigente, según los hechos acreditados y los antecedentes

disponibles. Asimismo, resalta que, su parte aplicó la normativa vigente al momento de contestar el recurso de apelación rechazando la repetición interpuesta, respetando la inteligencia del Código Aduanero y desarrollando la jurisprudencia imperante en la materia. Es a razón de lo expuesto que resulta injustificada la falta de imposición de costas a la vencida en la sentencia recaída en autos, atento que agravia a quien en todo momento se ajustó al derecho aplicable.

Pone de relieve que, el artículo 68, apartado 2, del Código Procesal establece: "Sin embargo, el juez podrá eximir total o parcialmente... [del pago de las costas] al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad". Así, se sostiene que la norma otorga a los jueces un margen de arbitrio que deben ejercer restrictivamente y sobre la base de circunstancias cuya existencia, en cada caso, tornen manifiestamente injusta la aplicación del principio general. Este presupuesto ha sido destacado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al indicar que *"[…] el principio general es la imposición de las costas al vencido, y solo puede eximirse de esa responsabilidad - si hay mérito para ello- mediante un pronunciamiento expreso acerca de dichas razones, bajo pena de nulidad"* (conf. *Fallos:* 328:4504 y 332:2657).

En ducho contexto, considera que, la escueta "justificación" de invocar "existencia de jurisprudencia contradictoria sobre el tema" no resulta en modo alguno un pronunciamiento expreso acerca de las razones que razonarían el apartamiento de un principio general del derecho tal como es el de las cotas a la vencida.

Por último, recuerda que, de conformidad con el artículo 184, cuarto párrafo, de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), la parte vencida en el

juicio tramitado ante el TFN deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado.

Por lo expuesto, solicita se revoque la sentencia del T.F.N. en cuanto hace a las costas, estableciéndose en cabeza de la actora que es quien debe soportarlas por haber sido vencida en autos, y en tal sentido no puede verse beneficiada con lo resuelto por el "a quo".

V.- Que, a título preliminar, cabe precisar que no existe obligación de tratar todos los argumentos de las partes, sino tan sólo aquéllos que resulten pertinentes para decidir la cuestión planteada, ni tampoco ponderar todos los elementos y pruebas aportados al juicio, bastando los que sean conducentes para fundar las conclusiones (*Fallos:* 278:271; 291:390; 300:584, entre muchos otros).

En efecto, atento la multiplicidad de cuestionamientos y objeciones que se formulan, debe advertirse que sólo se abordará el tratamiento de aquéllos que resulten decisivos a fin de resolver acerca de los aspectos sustanciales y decisivos de la *litis.*

VI.- Que, en primer lugar, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada mediante los **documentos aduaneros nros.** 18073EG03000021H; 18073EG03000022X; 18073EG01001015J; 18073EG01001024J; 18073EG01001026L; 18073EG01001027M; 18073EG01001049Z; 18073EG01001050X; 18073EG01001051J; 18073EG01001054M, Bayer SA efectuó el pago de la suma de $ 1.381.671,30, en concepto de derechos de exportación, de conformidad con lo establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 793/2018 (B.O. 4/09/2018), que impuso un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones a consumo (ver act. adm. 19144-14966-2019).

VII.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde señalar que el Decreto n° 793/2018, el Poder Ejecutivo

Nacional, con fundamento en la norma del artículo 755 del Código Aduanero -aunque invocando también su ámbito de reserva y sus facultades de reglamentación (art. 99, incs. 1 y 2. CN)- *"[fijó], hasta el 31 de diciembre de 2020, un derecho de exportación del DOCE POR CIENTO (12%) a la exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la NOMENCLATURA COMÚN DEL MERCOSUR (NCM)"* (art. 1). Y, asimismo, estableció *que "[e]l derecho de exportación establecido en el artículo 1º no podrá exceder de PESOS CUATRO ($4) por cada Dólar Estadounidense del valor imponible o del precio oficial FOB, según corresponda"* (art. 2). Ese gravamen vino a adicionarse a los que ya se estuviesen exigiendo para ciertas posiciones arancelarias (art. 4). El acto, de fecha 3/09/2018, indicó que entraría en vigencia desde el día de su publicación (art. 7), lo cual tuvo lugar el día 4/09/2018.

Finalmente -en lo que al caso interesa-, la Ley n° 27.467, que contiene el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el año 2019 (B.O 4/12/2018) dispuso que *"en el marco de las facultades acordadas al PODER EJECUTIVO NACIONAL mediante los artículos 755 y concordantes de la ley 22.415 (Código Aduanero) y sus modificaciones, se podrán fijar derechos de exportación cuya alícuota no podrá superar en ningún caso el TREINTA POR CIENTO (30%), del valor imponible o del precio oficial FOB. Este tope máximo será del DOCE POR CIENTO (12%) para aquellas mercaderías que no estaban sujetas a derechos de exportación al 2 de septiembre de 2018 o que estaban gravadas con una alícuota del CERO POR CIENTO (0%) a esa fecha"* (art. 81).

Además, en su artículo 82, la ley 27.467 estableció que *"[s]in perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus*

modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades".

VIII.- Que la corte Suprema de Justicia en la causa "Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo" (*Fallos*: 337:338), del 15 de abril del 2014, analizó la validez de la Resolución N° 11/02 por la que se fijaron ciertos "derechos a la exportación" para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas éstas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM).

El Máximo Tribunal destacó que *"el principio de reserva de ley en materia tributaria [n]o cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución"*.

Asimismo, expuso que, si bien resulta admisible que el Congreso de la Nación atribuya ciertas facultades circunscriptas al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, *"la resolución cuestionada no se ajusta a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda aquí completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo"*.

Sostuvo que el Poder Legislativo *"dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, normas que tienen incidencia en la solución de esta controversia. Cabe destacar que -con excepción de la ley 26.519- las restantes leyes contienen una estructura similar ya que, por una parte, ratifican la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y en las condiciones que allí se establecen (art. 1°) y, en lo que al caso interesa, aprueban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994"*.

Expuso que *"[s]i bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser*

objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron". Y, concluyó que *"la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia".*

A partir de ello, determinó que *"la invalidez de la mencionada resolución 11/02 se circunscribe al período comprendido entre el 5 de marzo de 2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24 de agosto de 2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal".*

IX.- Que en el *sub examine* la actora reclama el **reintegro de los** derechos de exportación liquidados y abonados con posterioridad al dictado del Decreto Nº 793/18, pero previamente a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.467**,** la cual -de acuerdo a los términos de las previsiones antes transcriptas, y con arreglo a la interpretación de la Corte Suprema en el caso citado- no tiene efecto retroactivo y carece de eficacia para ello, pues rige para el futuro.

El art. 82 de la ley 27.467 entró en vigencia a partir de los 8 días de su publicación en el Boletín Oficial (art. 5 del C.C. y C.N.).

Por tal razón, y contrariamente a lo sostenido por el Tribunal *a quo*, no pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por la Dirección General de Aduanas a operaciones documentadas entre el **4/9/2018 y el 13/12/2018** al amparo del decreto nº 793/2018.

En tales condiciones, resulta de toda claridad que las consideraciones del Máximo Tribunal en el precedente citado en el considerando

anterior, resuelven la cuestión bajo estudio y obligan a acoger la apelación de la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la nulidad del Decreto Nº 793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa, al oficializar, **los despachos de exportación nros.** 18073EG03000021H; 18073EG03000022X; 18073EG01001015J; 18073EG01001024J; 18073EG01001026L; 18073EG01001027M; 18073EG01001049Z; 18073EG01001050X; 18073EG01001051J; 18073EG01001054M**,** cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, expte. 51.458/2019, “Gut Metal SRL c/EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 6/05/2021).

Es que, como regla, la doctrina de los fallos de la Corte Federal tiene carácter obligatorio para los tribunales inferiores, cuando -como en autos- la parte interesada no ha invocado nuevos argumentos y razones que no hayan sido examinadas y justifiquen una solución distinta (*Fallos* 212:51, 307:1094, 315: 2386, 325:2723, 332:1488, entre otros).

X.- Que, en este contexto, corresponde añadir que, no concurren en el caso los presupuestos que la Corte fijó en “Camaronera” para permitir eventualmente -por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone- la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles tocantes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso (arg. art. 99, inc. 2, CN).

A criterio del Tribunal Cimero, resultaría admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorice a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el

ejercicio de dicha atribución se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

El decreto 793/2018 no cumple con los presupuestos legales y constitucionales requeridos en la materia impositiva, careciendo de sustento legal al crear una carga tributaria y fijar una alícuota de derechos de exportación, que es materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación.

XI.- Que, tal como la Corte Suprema expresa en "Camaronera", el principio de reserva legal en materia tributaria no cede en caso que se actúe por medio del mecanismo de la delegación legislativa previsto en el artículo 76 de la Constitución Nacional, pues este se refiere exclusivamente a determinadas materias de administración o de emergencia económica, con plazo fijo para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca.

Más allá de ello, la delegación está prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo y por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por ello, la delegación contenida en el art. 755 del C.A., en cuanto dispone: "*[e]n las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido"*, no alcanza para dar validez al decreto Nº 793/2018.

Adviértase que el Decreto Nº 793/2018 no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedaba librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo, carecía de sustento legal, creaba una carga inexistente y fijaba una alícuota en materia de derechos de exportación, en una materia reservada, exclusiva y excluyente del

Congreso de la Nación, todo lo cual se sumaba a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución.

XII.- Que resta señalar que, el decreto 793/2018 fue ratificado por ley posterior, en el caso, la ley nº 27.467 denominada “Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional 2019”, publicada en el Boletín Oficial el 4/12/2018.

En el artículo 82 de dicha ley se establecía que mantenía su vigencia y validez, entre otras normas, el Decreto Nº 793/2018, de fecha 3/9/2019 y sus modificaciones, surgiendo así en forma expresa que el Poder Legislativo tuvo la clara y expresa voluntad de conferir rango de ley al mismo. Ahora bien, es claro que la Ley 27.467 no tiene efecto retroactivo y carece de eficacia para ello, pues rige para el futuro. El aludido art. 82 de la ley 27.467 entró en vigencia a partir de los 8 días de su publicación en el Boletín Oficial (art. 5 del C.C. y C.N.). Por tal razón, no pudo convalidar con efecto retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por la Dirección General de Aduanas entre el 4/9/2018 y el 13/12/2018 al amparo del decreto nº 793/2018.

Y por tales fundamentos corresponde hacer lugar al recurso, revocar el fallo del TFN, dejar sin efecto la resolución aduanera cuestionada y admitir el reclamo de reintegro de tributos.

XIII.- Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", del 15/05/2014), y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905, la devolución debe

efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (esta Sala *in re:* "SANCOR CUL (TF 26219-A) y otro c/ D.G.A.", 2/12/14, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el art. 809 del Código Aduanero -que regula la devolución de los tributos que el Fisco ha cobrado indebidamente- establece expresamente que la Aduana "devolverá directamente los importes que hubiere percibido indebidamente en concepto de tributos". En consecuencia, si percibió un importe en pesos, no hay razón para que se considere que, si procede su devolución, se origina para el Fisco una deuda en dólares" (considerando 8º del pronunciamiento "Cencosud").

XIV.- Que el reintegro al que da derecho esta decisión deberá ser comprensivo de los accesorios devengados por el tiempo durante el cual la actora fue privada del uso de ese capital, calculados a la tasa pasiva promedio que publica la autoridad monetaria, según lo dispuesto en la Comunicación BCRA Nº 14.290 -expresamente prevista para estos casos desde el dictado de la Resolución Nº 598/19 del entonces Ministerio de Hacienda de la Nación (cfr. artículo 4º) (en similar sentido: conf. esta Sala, *in re*, causa nº 75.920/2014 “American Express Argentina SA c/ DGI”, sentencia del 27/04/17).

XV.- Que en atención al modo en que se deciden las cuestiones traídas a conocimiento de esta Alzada por parte de los recurrentes y resultado final del pleito, al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que la totalidad de las costas generadas por estas actuaciones, tanto en lo concerniente a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación así como por ante esta instancia judicial, sean soportadas por el Fisco Nacional, vencido (conf. artículos 68, primera parte, y 279, ambos del CPCCN y artículo 1163 del Código Aduanero).

Estas mismas circunstancias y análogos fundamentos, determinan naturalmente el rechazo del agravio del Fisco Nacional en lo que al punto refiere.

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: **1°)** hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la actora, dejar sin efecto la sentencia apelada, declarar la nulidad del Decreto nº 793/18 y, consecuentemente, reconocer el derecho de la actora a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados, al oficializar los despachos de exportación nros. 18073EG03000021H; 18073EG03000022X; 18073EG01001015J; 18073EG01001024J; 18073EG01001026L; 18073EG01001027M; 18073EG01001049Z; 18073EG01001050X; 18073EG01001051J; 18073EG01001054M, de conformidad con lo establecido en los considerandos XIII y XIV, y **2°)** rechazar el recurso de la demandada, en cuanto es materia de agravio e imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN y 1163 CA).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 25/04/2024
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

#38788730#409057249#20240424214838597