Buenos Aires, 14 de diciembre de 2023. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

La empresa Refinería del Norte SA, compañía dedicada a la producción de derivados del petróleo crudo y gas natural, realizó exportación de mercaderías, por lo que abonó derechos de exportación, establecidos por el decreto 793/18, cuando todavía no había sido ratificado aquel decreto por la ley 27.467. En consecuencia, solicitó la devolución de aquellos importes, lo cual fue rechazado mediante diversos actos administrativos por el Jefe de Departamento Aduana de San Lorenzo. En consecuencia, la empresa interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual lo desestimó, por aplicación de un fallo plenario del Tribunal Fiscal de la Nación, su pretensión.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala “E” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante la sentencia del 1/12/2022, confirmó las resoluciones 119/2022 (AD SALO); 121/2022 (AD SALO); 120/2022 (AD SALO); 122/2022 (AD SALO); 123/2022 (AD SALO); 125/2022 (AD SALO); 126/2022 (AD SALO) y 105/2022 (AD SALO), en cuanto dispusieron rechazar los pedidos de devolución de derechos de exportación formulados por la firma Refinería del Norte SA, con costas por su orden (dictadas en los expedientes administrativos SIGEA 19144-9369-2019; 19144-9367-2019; 19144-9366-2019; 19144-9356-2019; 19144-9355-2019; 19144-9353-2019; 19144-9352-2019; 19144-9351-2019, que se encuentra digitalizado en el DEO 10938736). Asimismo, impuso las costas por su orden.

Para decidir de ese modo, luego de efectuar una reseña de las actuaciones administrativas, recordó que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.164 del Código Aduanero, el Tribunal Fiscal de la

Nación no puede pronunciarse sobre la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la Corte Suprema hubiera declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podría seguir la interpretación del Máximo Tribunal.

Luego de indicar que la Corte Suprema ha ratificado el carácter tributario de los derechos de exportación y de importación, establecidos por el Código Aduanero, recordó que después de la reforma constitucional del año 1994, el Máximo Tribunal había afirmado, respecto de distintos tributos, que resultaba inválida la delegación legislativa que no estableciera escalas para determinar los importes o alícuotas, sin fijar al respecto limite o pauta alguna ni una clara política legislativa para el ejercicio de tal atribución. Así las cosas, expresó que la Corte Suprema, en el caso de los derechos de exportación y a las facultades establecidas por el art. 755 del Código Aduanero, aplicó los mismos principios mencionados el precedente "*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo*", del 15/4/2014.

De este modo, expresó que por aplicación de los principios sentados por la Corte Suprema, el Tribunal Fiscal no debería considerar válidos los derechos de exportación cuyas alícuotas se hubiesen establecido por normas dictadas por el Poder Ejecutivo, la Jefatura de Gabinete o cualquier organismo administrativo, que tengan fundamento exclusivo en el art. 755 del Código Aduanero. En consecuencia, consideró que, por aplicación de los principios establecidos por la Corte Suprema en causas análogas, el Tribunal Fiscal debería declarar la invalidez del decreto 793/18 en las acciones de repetición de los derechos de exportación pagados durante el período en que no existió una ratificación legislativa, es decir, desde el 4/9/2018 hasta la entrada en vigencia de la ley 27.467 que los ratificó. Dicha ratificación solo debería regir para las exportaciones registradas ante la Dirección General de Aduanas a partir del 4/12/2018 y carecería de efectos retroactivos, tal como lo tiene resuelto la Corte

Suprema ("*Camaronera Patagónica*" y "*Kupchik*" –Fallos 321:366–, entre otros).

Por los motivos expuestos, expresó que le asistía razón a la recurrente al considerar la invalidez del decreto 793/18, a la fecha en que documentó los PE 18 057 EC01 8397 E, oficializado 29/10/2018; 18 057 EC01 8366 A, oficializado 26/10/2018; 18 057 EC01 8322 P, oficializado 25/10/2018; 18 057 EC01 8320 N, oficializado 25/10/2018; 18 057 EC01 8272 T, oficializado 23/10/2018; 18 057 EC01 8270 R, oficializado 23/10/2018; 18 057 EC01 8254 T, oficializado 23/10/2018 y 18 057 EC01 8229 V, oficializado 22/10/2018. Por lo tanto, consideró que resultaría procedente hacer lugar al pedido de devolución de la suma abonada en concepto de derechos de exportación, que debería liquidarse en pesos de conformidad al criterio sentado por la CSJN en la causa "*Cencosud SA (TF 29.535-A) c/ DGA*" del 15/5/2014, con más los intereses establecidos en el art. 811 del Código Aduanero desde el 29/8/2019 (fecha de pedido de devolución) hasta la de efectivo pago.

No obstante todo lo expuesto expuso que el 26/4/2022, el tribunal por el fallo plenario "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación*", por mayoría acordó 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 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero. ARTICULO 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".

Así las cosas, y en virtud de lo dispuesto en el art. 151 de la ley 11.683, en tanto resultaba en el caso aplicable la doctrina legal establecida en el referido plenario, consideró que correspondía confirmar la resolución apelada, en cuanto dispuso rechazar el pedido de devolución de derechos de exportación formulado por la actora

Finalmente, en atención a que el fallo plenario que se aplicaba al caso era de fecha posterior a la interposición del recurso, consideró procedente imponer las costas por su orden.

III. Agravios de la parte actora

Contra aquel pronunciamiento, la parte actora interpuso recurso de apelación y expresó agravios 15/12/2022, los cuales fueron contestados por el fisco nacional el 8/2/2023.

Luego de hacer una reseña de los antecedentes de la causa, de los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal y de la doctrina plenaria sentada por aquel tribunal, expresó que en el caso se discutía la constitucionalidad del decreto 793/18. Afirma que el Presidente de la Nación se irrogó facultades legislativas e impuso un derecho de exportación adicional del 12% para la exportación de todas las mercaderías en las condiciones allí fijadas. En tal sentido, de conformidad con la doctrina y jurisprudencia imperantes, y en especial, la delineada en el caso "*Camaronera Patagónica*" por la Corte Suprema, sostiene que el derecho de exportación creado por el decreto 793/18 es ilegítimo. En efecto, siguiendo los lineamientos del máximo tribunal en el precedente mencionado, afirma que los derechos de exportación adquieren constitucionalidad recién a partir de la vigencia de la ley 27.467 que ratificó el decreto, a la vez que determinó con una clara política legislativa la posibilidad del Poder Ejecutivo de modificar exclusivamente la alícuota de los derechos de exportación y con expresa limitación del máximo en dicho parámetro

En este marco, aduce 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. De este modo, sostiene que a los fines de su imposición, deben tenerse en cuenta una serie de derechos y garantías explícitos e implícitos a favor de los obligados tributarios contenidos en la Constitución, que comprende, entre otros, el principio de legalidad. Pone de relieve que este principio constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes. No obstante lo expuesto, indica que en los últimos tiempos se ha visto un avance del poder administrador sobre el Congreso en materia tributaria al amparo de la delegación de facultades, sobre todo en materia de tributos aduaneros.

Así las cosas, luego de hacer referencia al art. 76 de la Constitución Nacional, expresa que a partir de la reforma constitucional del año 1994, y los expresos limitantes en materia de delegación contenidos en su nueva redacción, la delegación contenida en el Código Aduanero debe ser materia de revisión. En esta línea, expone que los derechos de exportación fijados por el Poder Ejecutivo que aquí cuestiona, 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*”, en el que el máximo tribunal limitó la invalidez declarada al período comprendido entre el dictado de la resolución allí cuestionada y la ratificación de la delegación legislativa y las normas delegadas que efectuó la ley correspondiente.

Finalmente, refiere que la doctrina sentada por la Corte Suprema en el precedente "*Camaronera Patagónica*" fue seguida por distintos tribunales federales.

IV. Agravios de la AFIP

A su vez, la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General de Aduanas– interpuso recurso de apelación el 22/2/2022 y expresó agravios el 7/3/2023, los cuales fueron contestados el 13/6/2023.

Considera que lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación ha sido fruto de una interpretación manifiestamente arbitraria de los hechos, el derecho y los precedentes jurisprudenciales invocados en la causa. Aduce que ha omitido considerar constancias claves existentes en las actuaciones administrativas, motivo que lo ha llevado a cometer un error de tal magnitud que requiere que en esta instancia se produzca un apartamiento de lo normado por el artículo 1180 del Código Aduanero. Al respecto, aduce que a contrario de lo sostenido por el tribunal, de la compulsa de las actuaciones administrativas surge la debida acreditación de la traslación de los derechos de exportación invocada por esta parte y su inclusión en el precio de venta.

Se queja del modo en que fueron impuestas las costas. Al respecto, afirma que el dictado del plenario, en virtud del cual el TFN resolvió la confirmación de la resolución aduanera dictada su parte, de modo alguno constituye un justificativo para apartarse del principio general que dispone que las costas deben ser soportadas por el vencido.

V. Alcances del pronunciamiento.

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir a los apelantes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la alzada, 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; esta Sala, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de*

conocimiento", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

VI. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho

En este orden de ideas, es menester recordar 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, puesto que, en virtud de lo normado por el art. 1180 del Código Aduanero, 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 rebus*: "*Renault Argentina SA*", del 7/3/1995; "*SIAT SA (TF 16680-A) c/ DGA*", del 14/11/2009; "*Agencia Maritima Tagsa SA (TF 18034-A) c/ DGA*", Causa Nº 25.245/2005, del 20/10/2011; "*Welding Argentina SA (TF 17821-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 6.774/2015, del 15/12/2016; "*Holgado, Alejandra Marcela TF 26455-A c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 37638/2017, del 4/10/2018; "*Odfjell Argentina SA c/ DGA s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 28.558/2018, del 26/2/2019, "*Novartis Argentina SA (TF 28664-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo*

externo", Causa N° 5609/2016, del 21/6/2019; "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 3084/2020, del 5/5/2021; "*Paraná SA de Seguros (TF 38231-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 10/2019, del 22/7/2022 y, "*Gargiulo, Antonio Bartolomé (TF 40091-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", Causa N° 27458/22, del 27/12/2022, entre muchos otros).

VII. Delimitación de la cuestión a resolver y circunstancias de hecho relevantes para la resolución del caso

Así las cosas, corresponde precisar que en el caso corresponde determinar si los derechos de exportación abonados por la firma Refinería del Norte SA, conforme a las disposiciones del decreto 793/18 (B.O. 4/9/2018), resultan o no ajustados a derecho.

En este sentido, con el propósito de lograr una mejor comprensión de la problemática involucrada en autos, me parece conveniente reseñar las circunstancias fácticas del caso según surge de las actuaciones administrativas. Bajo esta perspectiva, de las constancias acompañadas a la causa, conforme fueran reseñadas adecuadamente por el Tribunal Fiscal, surge que:

(*i*) La actuación SIGEA 19144-9369-2019 se inicia (fs. 1/4) con el pedido de repetición en concepto de derecho de exportación presentado por la actora el 29/8/2019, con relación a la destinación 18 057 EC01 8397 E, oficializada el 29/10/2018. A fs. 18 obra el comprobante de pago. A fs. 22/32 se dicta la resolución 119/2022 (AD SALO).

(*ii*) La actuación SIGEA 19144-9367-2019 se inicia (fs. 1/4) con el pedido de repetición en concepto de derecho de exportación presentado por la actora el 29/8/2019, con relación a la destinación 18 057 EC01 8366 A, oficializada el 26/10/2018. A fs. 18 obra el comprobante de pago. A fs. 22/32 se dicta la resolución 121/2022 (AD SALO).

(*iii*) La actuación SIGEA 19144-9366-2019 se inicia (fs. 1/4) con el pedido de repetición en concepto de derecho de exportación

presentado por la actora el 29/8/2019, con relación a la destinación 18 057 EC01 8322 P, oficializada el 25/10/2018. A fs. 19 obra el comprobante de pago. A fs. 23/33 se dicta la resolución 120/2022 (AD SALO)

(*iv*) La actuación SIGEA 19144-9356-2019 se inicia (fs. 1/4) con el pedido de repetición en concepto de derecho de exportación presentado por la actora con relación a la destinación 18 057 EC01 8320 N, oficializada el 25/10/2018. A fs. 20 obra el comprobante de pago. A fs. 24/34 se dicta la resolución 122/2022 (AD SALO).

(*v*) La actuación SIGEA 19144-9355-2019 se inicia (fs. 1/4) con el pedido de repetición en concepto de derecho de exportación presentado por la actora con relación a la destinación 18 057 EC01 8272 T, oficializada el 23/10/2018. A fs. 20 obra el comprobante de pago. A fs. 24/34 se dicta la resolución 123/2022 (AD SALO).

(*vi*) La actuación SIGEA 19144-9353-2019 se inicia (fs. 1/4) con el pedido de repetición en concepto de derechos de exportación presentado por la actora, con relación a la destinación 18 057 EC01 8270 R, oficializada el 23/10/2018. A fs. 18 obra el comprobante de pago. A fs. 22/32 se dicta la resolución 125/2022 (AD SALO).

(*vii*) La actuación SIGEA 19144-9352-2019 se inicia (fs. 1/4) con el pedido de repetición en concepto de derechos de exportación presentado por la actora, con relación a la destinación 18 057 EC01 8254 T, oficializada el 23/10/2018. A fs. 18 obra el comprobante de pago. A fs. 22/32 se dicta la resolución 126/2022 (AD SALO).

(*viii*) La actuación SIGEA 19144-9351-2019 se inicia (fs. 1/4) con el pedido de repetición en concepto de derechos de exportación presentado por la actora en concepto de derechos de exportación con relación a la destinación 18 057 EC01 8229 V, oficializada el 22/10/2018. A fs. 20 obra el comprobante de pago. A fs. 24/34 se dicta la resolución 105/2022 (AD SALO).

VIII. Reseña de las normas aplicables al caso

Sentado lo expuesto, corresponde describir el plexo normativo aplicable. En este orden de ideas, cabe señalar que la Constitución Nacional dispone lo siguiente: "*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, de la Constitución Nacional).

Por otro lado, en su art. 99 prevé que el Presidente de la Nación posee diversas atribuciones, entre las que se encuentran –en lo que aquí interesa– las siguientes: (*i*) expedirá las instrucciones y reglamentos que sean necesarias para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (inc. 2º); (*ii*) es quien participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y las hace publicar, pero no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo (inc. 3º).

Asimismo, en el mismo inciso se dispone que "*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*". A tal fin, "*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 art. 100 establece que tanto el jefe de gabinete de ministros como los demás ministros secretarios no solo tienen a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, sino que también a ellos les corresponde refrendar y legalizar los actos del presidente por medio de su firma, los cuales sin dicho requisito, carecen de eficacia. Además, el mencionado artículo determina que el jefe de gabinete de ministros es a quien le corresponde refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los cuales también estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente (inc. 12).

Por su parte, el art. 755 del Código Aduanero establece que 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*".

IX. Jurisprudencia de la Corte Suprema aplicable al caso

Por otro lado, cabe puntualizar que en el precedente registrado Fallos: 337:388, "*Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo*", 15/04/2014, la mayoría del Máximo Tribunal destacó la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación.

Ello así, señaló que se trataba de un "*tributo cuya definición puede comprenderse en el artículo 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).

Asimismo, destacó que en el Código Aduanero se determinó la posibilidad de que este tipo de gravámenes fuera establecido con

finalidad recaudatoria, es decir, para nutrir el erario público y, también con el objeto de cumplir con los demás fines estatales.

En este sentido, la Corte Suprema mencionó que "*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).

Así las cosas, y luego de señalar que la controversia suscitada requería el examen de compatibilidad de las normas en debate –especialmente el art. 755 del Código Aduanero y la resolución 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*", y puntualizó 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).

A continuación, en relación con el principio de reserva de ley en materia tributaria indicó que el mismo no cede en el supuesto de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa, recordando que ella misma sostuvo al respecto 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 había recurrido a lo dispuesto por la resolución 11/02, de manera que el Congreso Nacional no había previsto cuál era la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Por lo tanto, concluyó que “*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).

Seguidamente, 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 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*’”. A continuación, mencionó que en ese contexto, resultaba admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo determinadas facultades, las que se ceñirían exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, consistiendo por lo tanto en autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijaran pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

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

Sin embargo, en el considerando 11 desechó que pudiera desconocerse que la ley 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 25.645 pudiera convalidar retroactivamente una norma que adolecía de nulidad absoluta e insanable como la resolución 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 5/6/2002 y el 24/8/2002, momento –este último– a partir del cual había comenzado a regir la ley 25.645.

X. Precedentes análogos dictados por esta Sala

Teniendo en consideración todo lo expuesto, resulta conveniente destacar que la presente cuestión ya ha sido examinada por esta Sala en el precedente "*Catajuy SRL c/ EN DGA s/ DGA*", Causa N° 377/2021, del 18/10/2022 (criterio reiterado en los precedentes "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25041338-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa N° 26.963/2022, del 29/12/2022; "*Argen Pork Export Consorcio de Cooperación c/ EN -AFIP-DGA s/ DGA*", Causa N° 62.761/2019, del 3/2/2023; "*El Galgo SA c/ EN – AFIP DGA s/ DGA*", Causa Nº 14.520/2020, del 28/3/2023; "*Arcor SAIC (TF 69421146-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 23.225/2023, del 7/11/2023; "*Arcor SAIC (TF 69398395-A) c/*

DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo", Causa Nº 26.774/23, del 21/11/2023); "*Enap Sipetrol Argentina SA (TF 25115520-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 29.337/2023, del 23/11/2023); "*Refinería del Norte SA (TF 47880908-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 30.542/2023, del 23/11/2023).

En dicho precedente, 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 se explicaron las razones del apartamiento a lo resuelto por esta Sala en el precedente "*Patagonic Gas SRL c/ EN -AFIP- DGA s/ Amparo*", Causa N° 74.554/2018, del 14/11/2019.

En cuanto al fondo del asunto, se desestimó la tesis sostenida por la demandada, dirigida a subsumir el decreto 793/18 en las facultades del art. 99, inc. 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 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 art. 82 de la ley 27.467, se dispuso que el decreto 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 27.467– por lo que correspondía reconocer el derecho al reintegro de los derechos de exportación abonados en dicho período.

XI. Aplicación de los precedentes de la Sala al caso bajo análisis

De conformidad con 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 PE 18 057 EC01 8397 E, oficializado 29/10/2018; 18 057 EC01 8366 A, oficializado 26/10/2018; 18 057 EC01 8322 P, oficializado 25/10/2018; 18 057 EC01 8320 N, oficializado 25/10/2018; 18 057 EC01 8272 T, oficializado 23/10/2018; 18 057 EC01 8270 R, oficializado 23/10/2018; 18 057 EC01 8254 T, oficializado 23/10/2018 y 18 057 EC01 8229 V, oficializado 22/10/2018, de acuerdo con las constancias de autos, tuvieron lugar con anterioridad al 4/12/2018, deberán reintegrarse las sumas reclamadas por la firma actora.

XII. Intereses

En cuanto a los intereses que habrán de adicionarse a las sumas a reintegrar (art. 811 del Código Aduanero), toda vez que los reclamos de repetición (SIGEA 19144-9369-2019; 19144-9367-2019; 19144-9366-2019; 19144-9356-2019; 19144-9355-2019; 19144-9353-2019; 19144-9352-2019; 19144-9351-2019) fueron presentados una vez que ya surtía efectos la resolución 598/19 del Ministerio de Hacienda (cfr. art. 10, el día 1/8/2019), corresponderá estarse a sus términos hasta el 30/8/2022, y posteriormente a los de la resolución 559/22 del Ministerio de Economía –que la sustituyó– o la que en futuro pudiera regir, hasta el momento del pago.

XIII. Costas

Por último, en cuanto a la imposición de costas, teniendo en cuenta que en esta instancia se resuelve revocar el decisorio de la anterior instancia, y que tampoco se advierte la existencia de cuestiones suficientes para que esta Sala se aparte del principio general de la derrota, corresponde

imponerlas –en ambas instancias– a la parte demandada vencida (arts. 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto, y habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, **SE RESUELVE:** (*i*) rechazar el recurso de apelación interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos –Dirección General de Aduanas–; (*ii*) hacer lugar al recurso interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, y reconocer el derecho de la firma Refinería del Norte SA a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa, con más los intereses, de conformidad con lo establecido en los considerandos XI y XII; con costas de ambas instancias a la parte demandada vencida.

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; apasqualini@mpf.gov.ar y dvocos@mpf.gov.ar)– y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 14/12/2023
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SOFIA HERNANDEZ SAINT JEAN, SECRETARIA DE CAMARA