Buenos Aires, de diciembre de 2022.- TAR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que el 21/9/21 el Tribunal Fiscal de la Nación –en adelante TFN– resolvió: 1º) Declarar la nulidad absoluta e insanable del decreto 793/18 entre el 4/9/18 y el 4/12/18, conforme lo dispuesto por los artículos 76 y 99 inciso 3º de la Constitución Nacional; 2º) Revocar la Resolución Nº 2020-28-E-AFIP-ADCAOLSDGOAl del 2/3/20 y 3º) Hacer lugar al reclamo de repetición promovido, ordenando a la demandada a que devolviera la suma de $ 158.373,83 en concepto de derechos de exportación, imponiendo las costas a la demandada vencida.

Para así decidir, en primer término describió el objeto del proceso, mencionando que el Administrador de la Aduana de Caleta Olivia rechazó la solicitud de devolución de los derechos de exportación correspondientes a diez permisos de embarque oficializados entre el 5/9/18 y el 4/10/18, vinculados con la exportación de "*Cemento normal-Los demás*" –PA 2523.29.10.000T– que la firma Petroquímica Comodoro Rivadavia SA –en adelante PCRSA– había reclamado.

Señaló que contra dicha resolución la exportadora interpuso recurso de apelación ante el TFN, cuestionando la constitucionalidad del decreto 793/18 por vulnerar el principio de legalidad tributaria.

A su turno, entre los argumentos presentados por la demandada, destacó el que propugnaba que la situación que rodeaba al decreto 793/18 era diferente a la de la resolución 11/02, fundamentalmente por la vigencia de la ley 26.122. De acuerdo con esta tesis –prosiguió– el decreto 793/18 contaría con plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial –BO–, ya que no había sido rechazada por el Congreso (cfr. ley 26.122, art. 24).

Declaró la causa de puro derecho –medida que no mereció objeción de las partes contendientes– y destacó que la cuestión a resolver estribaba en: *(i)* expedirse acerca de las facultades de ese tribunal

para decidir sobre la constitucionalidad de las leyes, reglamentos y actos del estado, y *(ii)* sobre la pretensión de la actora, en el sentido de declarar la inconstitucionalidad del decreto 793/98 entre el 5/9/18 y el 4/12/18, conforme el precedente "*Camaronera Patagónica*" del Alto Tribunal.

Con relación al primero de los asuntos, el Vocal Soria adujo que la prohibición contenida en el artículo 1164 del Código Aduanero –CA– resulta contraria a la Constitución Nacional, contando el TFN con las mismas facultades judiciales que poseen los tribunales del Poder Judicial para realizar el control de constitucionalidad.

Expuso que con la reforma constitucional del año 1994 se estableció un régimen especial y autónomo de validez respecto de la actividad legislativa por parte del Poder Ejecutivo (Const. Nac., art. 99 inc. 3º), diferente a la modalidad clásica de ejercicio de control de constitucionalidad de carácter deductivo y riguroso.

Destacó que la prohibición del artículo 1164 del CA data del año 1981, no pudiéndose prever el régimen de nulidad del artículo 99 inc, 3º de la Constitución Nacional vigente.

Concluyó que debía rechazarse el agravio expuesto por la Aduana en este particular asunto y expedirse sobre la validez del decreto 793/18.

Vale destacar que la Vocal Musso no adhirió al fundamento relativo a la inconstitucionalidad del artículo 1164 del CA.

En lo tocante a la segunda materia –que conforma el fondo del asunto–, sostuvo el *a quo* que previo al dictado del decreto 793/18 la alícuota del derecho de exportación para los permisos de embarque de los Capítulos 25 y 26 del NMC –entre los que se encuentran las exportaciones de autos– había sido fijada en un 0% mediante el decreto 349/16, fijándose las nuevas alícuotas a través del decreto 793/18.

Destacó que el examen en cuestión debía llevarse a cabo teniendo presente el pronunciamiento recaído en la causa "*Camaronera Patagónica*" del Alto Tribunal.

Afirmó que el *holding* de dicho fallo fincó en establecer que: "la invocación *genérica* de una ley tributaria *delegante* –en

el caso, el art. 755 del CA y la ley 25.561– *en las que no puede encontrarse rasgo alguno de voluntad legislativa que aduce la norma delegada* no es más que legislación *tributaria* dictada autónomamente por el PEN y, por ende, nula de nulidad absoluta e insanable (art. 99 inc. 3º párrafo segundo de la Const. Nac.), pudiendo adquirir *vigencia* y *validez* solamente si resultara adoptada por una ley del Congreso".

En el Considerando IX, titulado "Las normas constitucionales y cuasi-constitucionales sobre delegación legislativa. El precedente `Verrocchi´ de la Corte Suprema y la adopción por la reforma del año 1994 del sistema constitucional español", con expresa transcripción de los artículos 76, 99 y 100 de la Const. Nac., precisó que el ejercicio de facultades legislativas de parte del Poder Ejecutivo Nacional –PEN– se encuentra sujeta a prescripciones legales –además de las constitucionales–, refiriendo expresamente a la ley 26.122.

Así entonces, declaró que la ley 26.122 es la norma a la que se refiere el cuarto párrafo *in fine* del artículo 99 inc. 3º de la Const. Nac.

Señaló que el sistema de legislación delegada instaurado en 1994 se integra con: *(a)* las normas constitucionales: Const. Nac., arts. 76, 99 inc. 3º, 100 incs. 12 y 13 y la Disposición Transitoria 8va., y *(b)* la ley 26.122.

Explicó que pese a que el marco normativo que gobierna la controversia de autos difiere del que lo hizo en el caso "*Camaronera Patagónica*", ello no haría diferir las soluciones de ambos planteos, pues los vicios que informan al decreto 793/18 se habrían originado en su propia causa.

En línea con ello, mencionó que en lo concerniente a la materia tributaria delegable por el Congreso en el PEN, debe distinguirse los decretos de necesidad urgencia de la legislación delegada, destacando que en este último supuesto la Constitución es más flexible.

Destacó que el control que ejerce el Congreso sobre el ejercicio del PEN de las facultades delegadas recae sobre la propia ley

delegante –con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de delegación (cfr., Const. Nac., art. 76)–, como sobre la ley delegada. Puso de resalto que se trata de un sistema de doble control de lo actuado por el PEN: al delegarse la función legislativa, y al ejercitarse *a posteriori*.

Expresó que el carácter amplio de las "materias determinadas de administración" no sólo surge del artículo 76 de la Const. Nac., sino también de su reconocimiento por autorizada doctrina nacional –que citó–, admitiendo en su alcance a la materia tributaria, siempre que la política legislativa se encuentre prefijada en las necesarias bases de la delegación.

Expresó que "No resulta contrario al diseño constitucional –por caber dentro de las *materias determinadas de administración* o realizarse en el marco de una *emergencia pública*– que el Congreso delegue en el PEN la facultad de legislar algunos elementos de los tributos creados por el Congreso (e.g.: las alícuotas de los derechos de exportación) siempre que ello se enmarque bajo una *clara política legislativa* con *plazo para su ejercicio"*.

Bajo tal premisa, recordó que en "*Camaronera Patagónica*" se fijaron los defectos que aqueja el artículo 755 del CA, ante la ausencia de una ley delegante complementaria suficiente, conforme al artículo 76 del texto constitucional.

Reafirmó que no puede considerarse violatorio *per se* del artículo 76 que el Congreso delegue en el PEN la facultad de fijar algún aspecto cuantitativo de los derechos de exportación –como son las alícuotas–, en la medida en que se hubiere fijado una clara política legislativa y un plazo para su ejercicio.

En el Considerando XI efectuó un relevo de la jurisprudencia tradicional del Alto Tribunal en torno a la delegación legislativa, con especial mención de la concerniente a la materia aduanera, y expresó que, desde la reforma constitucional de 1994, además de fijarse la condición del plazo que debe contar la delegación, se estableció la intervención del Congreso en un sistema que ya no se centra exclusivamente en la predeterminación de la ley delegante (Const. Nac.,


#36557446#353346272#20221226104152085

art. 76), sino en una intervención integral *a posteriori* del ejercicio de la facultad delegada (ley 26.122).

Con relación a la ley 26.122 –publicada en el Boletín Oficial el 28/7/06–, señaló que complementa de modo directo a las normas constitucionales en cuestión, cumpliendo un mandato dado por el Constituyente de 1994 al Congreso para completar la obra de la reforma constitucional.

Expuso que el mentado artículo 76 –que establece la forma previa que debe revestir la legislación delegante– tiene como contrapartida la ulterior intervención del mismo Congreso, prevista en el artículo 99 inc. 3º.

Con relación al decreto 793/18, manifestó que no hubo una política legislativa emanada del Congreso Nacional que habilitara su dictado, motivo por el cual la fijación de las nuevas alícuotas para las exportaciones, en tanto ejercicio de funciones materialmente legislativas por parte del PEN, solamente podría funcionar legítimamente integrada a una ley delegante explicita que cumpliera con los requisitos establecidos en el artículo 76 de la Const. Nac.

Desatacó que la invocación que el decreto en crisis efectúa del artículo 99 incisos 1º y 2º de la Const. Nac. resulta una expresión sin contenido. De allí que –añadió– el PEN no pueda ejercer las facultades legislativas de especie tributaria que no le han sido debidamente delegadas.

Por su parte, declaró que de las normas invocadas en el decreto 793/18 –leyes 27.248, 27.429, 27.430 y 27.431– no surgió ninguna delegación legislativa en favor del PEN para que fijara las alícuotas de los derechos de exportación.

Señaló que el artículo 755 del CA resultó autónomamente insuficiente para conferir autoridad en el PEN para que fijara las alícuotas en cuestión, aunque ello no lo convirtió en inconstitucional. Sobre el particular, remitió a los fundamentos plasmados en el precedente "*Camaronera Patagónica*".

Afirmó que el decreto 793/18 es nulo de nulidad absoluta en insanable entre el 4/9/18 y el 4/12/18, en los términos en que fue materia de agravio por parte de PCRSA y conforme los fundamentos impresos en el precedente "*Camaronera Patagónica*".

A partir de ello –puntualizó– devino inoficioso cualquier examen ulterior en torno a la ley 26.122, agregando que a partir del 4/12/18 el decreto 793/18 recibió la ratificación del Congreso (ley 27.467, art. 82), otorgándole vigencia y validez constitucional a las alícuotas allí fijadas. En este aspecto, negó que resultara posible dar vigencia retroactiva a normas constitucionalmente nulas.

Por su parte, negó que resultara una interpretación admisible del precedente "*Camaronera Patagónica*" el sostener que la ratificación de la resolución 11/02 por la ley 25.645, o luego mediante el decreto 509/07, bajo el procedimiento de la ley 26.122, confiriera jerarquía legal permanente al elemento alícuota de las posiciones arancelarias de los tributos aduaneros allí comprendidos.

Destacó que el elemento alícuota, en la medida en que se incremente, exige siempre la intervención del Congreso, sea de modo directo o porque lo hubiere establecido las bases de delegación de su potestad en el PEN (cfr. Const. Nac., art. 76).

Por otro lado, rechazó el argumento sostenido por la Aduana, en el sentido de que la actora no contaría con legitimación activa para reclamar la devolución de los derechos de exportación abonados, en razón de no haber probado que no había trasladado la carga del tributo. Al respecto, expresó que los tributos pagados en cumplimiento de una norma viciada de una nulidad constitucional insanable deben ser devueltos al contribuyente, no existiendo razones teóricas suficientes para presumir que el sujeto pasivo del tributo es distinto del sujeto incidido.

Por último, ponderó que la actora no planteó cuestión alguna relativa a la moneda en que procede la devolución pretendida, motivo por el cual –concluyó– no correspondía expedirse respecto de las defensas articuladas por la demandada al respecto.

II. Que contra dicha sentencia se alza la parte demandada, interponiendo su recurso de apelación el 5/11/21 –concedido el 15/11/21– y expresando sus agravios el 25/11/21, los que fueron contestados por la actora el 28/12/21.

Estructura su memorial en base a los cuatro órdenes de agravios, que se pasan a describir.

En el primero, sostiene que el TFN se arrogó la competencia a los fines de realizar el control de constitucionalidad de una norma dictada por el PEN, enfatizando que el Vocal Juárez no suscribió el pronunciamiento –por encontrarse de licencia– y que la Vocal Musso no adhirió a la tacha de inconstitucionalidad del artículo 1164 del CA dispuesta por el Vocal Soria.

Niega que el artículo 1164 del CA resulte inaplicable al caso, apuntando que el TFN se encuentra a la par de muchos otros organismos descentralizados, como lo es la propia AFIP.

Menciona que la duda podría provenir del hecho de que la ley de creación (Nº 15.265) lo denominó “tribunal”. A pesar de ello, recalca que el artículo 44 de esa norma fijó explícitamente aquella prohibición en cabeza del organismo.

Afirma que la postura del Vocal Soria resulta errada, ya que limitó su análisis a una cuestión temporal, ignorando que el control de constitucionalidad se encuentra excluido de su jurisdicción por una cuestión funcional: ser miembro de un tribunal que se encuentra en la órbita del Poder Ejecutivo.

Invoca la sentencia recaída en los autos “*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación*”, EX2020-15395348-APN, del 18/2/21, en particular al voto del Vocal Licht, del cual efectúa transcripciones.

Declara que el Código Aduanero concede la opción al contribuyente de acudir por “recurso de apelación” ante el TFN, o bien por “demanda contenciosa” ante la justicia en lo contencioso administrativo

federal, con lo cual, en esta segunda opción, bien cabría el ejercicio del control de constitucionalidad.

Cita jurisprudencia en sustento de su postura y concluye que debe rechazarse de plano la declaración de inconstitucionalidad del artículo 1164 del CA.

En el segundo orden de agravios, titulado "Errónea aplicación del criterio adoptado por la Corte Suprema en el fallo Camaronera", tilda de desacertado e improcedente la aplicación del precedente "*Camaronera Patagónica*" al caso de autos.

Arguye que la interpretación que sigue la actora es desacertada y que no recepta el análisis completo de aquella sentencia, ni el sentido que quiso darle el Alto Tribunal.

Recalca que la Corte Suprema sostuvo la validez del artículo 755 del CA.

Cita y transcribe varios segmentos de la sentencia dictada por la Sala G del TFN en los autos "*Petroquímica Comodoro Rivadavia c/DGA*", EX2020-24619189-APN, del 3/3/21, en particular al sostener que, antes de la reforma de 1994, ya la Corte Suprema –fallo "*Laboratorios Anodia*"– había admitido la validez de normas similares a las del artículo 755 del CA, sosteniendo que con ella no había una delegación propiamente dicha, sino una modalidad del poder reglamentario contemplado en el ex artículo 86 inc. 2º de la Const. Nac.

Insiste en que la situación de autos es diferente a la de "*Camaronera Patagónica*", pues el decreto 793/18 no resultó una norma carente de respaldo legal, a diferencia de la resolución 11/02, encontrándose sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado por la ley 26.122, que reconoce la validez de la norma delegada desde el momento de su entrada en vigor, en tanto no sea expresamente derogada por el Congreso.

Destaca que la diferencia en el contexto normativo es notable, ya que, al momento de dictarse la resolución 11/02 –5/3/02– aún no había sido sancionada la ley 26.122: BO 28/7/06.

Expone que la ley 26.122 pasó a integrar el bloque de legalidad que rige la aprobación de los decretos referidos.

Advierte que el Vocal Soria, en un caso anterior, había sostenido que no resultaba aplicable la doctrina sentada en el caso "*Camaronera Patagónica*", entendiendo que se trataba de un caso distinto al allí analizado. Sobre este particular, a lo largo de su memorial reitera esta observación.

En el tercero de los órdenes de agravios, afirma que el decreto 793/18 tiene plena vigencia desde su publicación en el Boletín Oficial, de conformidad con lo establecido en los artículos 17 y 24 de la ley 26.122. Incluso –agrega– la ley 27.467 (art. 82) mantuvo su validez apenas tres meses después de su oficialización de aquél decreto.

Expresa que si bien el decreto 793/18 invoca en sus considerandos el ejercicio de la facultad reglamentaria contenida en el artículo 99 incs. 1º y 2º de la Const. Nac., lo cierto es que, con independencia de la naturaleza de la atribución ejercida, la norma fue sometida al control del Congreso, que lo refrendó en dos oportunidades.

Declara que el Poder Ejecutivo puede ser receptor de competencias legislativas por dos vías: *(a)* atribuyendo poder de complementar o integrar una ley, debiendo hacerse con sujeción a lo dispuesto en el artículo 99 inc. 2º de la Const. Nac., o bien *(b)* confiriendo el poder de dictar una norma con rango de ley, correspondiendo observar las condiciones señaladas en el artículo 76 y concordantes de la Ley Fundamental. A partir de ello, puntualiza que el decreto 793/18 es una norma que pertenece a la primera categoría, toda vez que no resulta en sí misma una ley formal, sino sólo una norma que complementa o integra a una ley federal.

Sostiene que la modificación de la alícuota no puede confundirse con la creación de un tributo nuevo sobre mercaderías que no estaban gravadas, calificando al decreto como el ejercicio de la facultad prevista en el inciso c) del artículo 755 del CA.

En otro orden, destaca la política legislativa signada por el contexto económico que reinaba en el país al momento de dictarse el decreto 793/18, refiriendo a las variaciones en el tipo de cambio y sus efectos en los precios internos.

En ese marco, declara que el mentado artículo 755 autoriza al PEN a dictar normas complementarias que reglamenten su contenido. De ahí que –argumenta– la sentencia apelada erróneamente encuentre una contradicción entre aquel precepto y el artículo 76 de la Const. Nac.

Señala que no sólo es una potestad del PEN adoptar medidas rápidas y eficientes para aminorar consecuencias gravosas para la economía del país, sino que es una obligación.

Destaca que el artículo 755 del CA no es una norma aislada, sino que forma parte de un concierto junto con los artículos 631, 632, 663, 664, 667, 673, 680, 684 y 685 del mismo cuerpo normativo.

Por último, se agravia por la dedicación que el *a quo* dio al planteo de "falta de legitimación activa" formulado por su parte.

Critica que la sentencia no haya brindado el debido tratamiento al asunto, señalando que en ningún momento de las actuaciones administrativas la actora probó que no hubiere trasladado el costo de los derechos de exportación reclamados.

Explica que, de obtenerse el reintegro de un tributo que fuera trasladado, indebidamente se lo estaría cobrando dos veces.

Solicita que se revierta la sentencia apelada, con costas.

III. Que previo a ingresar al tratamiento de la materia sometida a examen, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a la recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso*

de conocimiento", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15, "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/18, entre otros).

IV. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018, del 7/5/19, entre otros).

V. Que de la lectura de las piezas que conforman esta *litis*, se extrae que las materias sobre las cuales esta Alzada debe expedirse son tres: *(i)* la viabilidad de la pretensión de PCRSA, en el sentido de que la Aduana reintegre las sumas ingresadas en concepto de derechos de exportación –aspecto que conforma el fondo del asunto–; *(ii)* la legitimación de la actora para formular dicha pretensión, y *(iii)* la potestad legal del TFN de expedirse del modo en que lo hizo.

Sin perjuicio del orden expositivo adoptado en el párrafo que antecede, razones metodológicas imponen comenzar por el análisis concerniente a la potestad legal del TFN de expedirse del modo en que lo hizo.

VI. Que, en cuanto al punto en particular, se impone efectuar las siguientes menciones.

Al fundar su voto, el Vocal Soria sostuvo que la prohibición contenida en el artículo 1164 del CA resultaba contraria a la Constitución Nacional, ya que, según expuso, el TFN contaría con las mismas facultades judiciales que los tribunales del Poder Judicial para realizar el control de constitucionalidad de las normas.

Por otra parte, señaló que, aun de considerarse aplicable la limitación que impone el art. 1164 del CA, correspondería contemplar que la Corte Suprema, en el marco de la causa *"Danes SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional s/amparo ley 16.986"* y mediante pronunciamiento del 3/6/2021, había rechazado el recurso extraordinario presentado por la Aduana contra la sentencia emitida por la Cámara Federal de la Ciudad de Rosario, que -a su vez- había confirmado la sentencia del Juzgado Nº 1 de dicha jurisdicción, donde se había declarado la "inaplicabilidad e inconstitucionalidad del decreto nº 793/18. Por tal razón, estimó que la solución que se adoptaría se encontraba comprendida por la previsión vertida en la última parte del art. 1164 del CA.

A su turno, la Vocal Musso, si bien no compartió la postura adoptada por su colega en orden a la validez constitucional de la norma inserta en el CA, adhirió al voto del vocal preopinante, en cuanto propiciaba la declaración de nulidad del decreto 793/18 entre el 4/9/18 y el

4/12/18. Este temperamento, de manera inequívoca, implica la adopción del segundo argumento que el vocal preopinante introdujo de manera subsidiaria.

Recordemos que el artículo 1164 del CA dispone que: "*La sentencia* [del TFN] *no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones,* ***a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal*****"** (el énfasis no corresponde al original).

Pues bien, por los fundamentos que se expondrán a continuación, el agravio expresado por la DGA en este particular no puede ser admitido.

VII. Que fundamentalmente la demandada sustenta su queja en dos tópicos: *(a)* que en el *sub lite* el TFN se habría arrogado una competencia de la que carece, y *(b)* que en la sentencia apelada el vocal instructor se expidió acerca de la inconstitucionalidad del artículo 1164 del CA, al tiempo que la segunda vocal en turno no siguió su razonamiento, sumado al hecho de que el tercer vocal –Juárez– no suscribió el fallo por encontrarse de licencia.

Según puede observarse, la sentencia del TFN no se expidió acerca la constitucionalidad del artículo 1164 CA, alcanza con leer su parte resolutiva para percatarse de ello. En este sentido, si bien la demandada cuenta con el derecho de expresar su rechazo a los fundamentos expuestos por uno de los vocales sobre esta temática, esta Alzada no se ve compelida a pronunciarse sobre este asunto, desde que, se repite, no forma parte del *thema decidendum* de autos (CPCCN, art. 163 punto 6º y 164).

En rigor, el tribunal de grado pudo resolver del modo en que lo hizo –declarando la nulidad del decreto 793/18– en mérito de lo que conforma la *excepción* contenida en el artículo 1164 CA, el cual declara que el TFN sí puede pronunciarse acerca de la validez

constitucional de las leyes o reglamentos, si antes la Corte Suprema de Justicia de la Nación lo hubiere hecho, "…*en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal*".

Empero, no puede soslayarse que el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al que aludió el Vocal Soria, se trata un rechazo del recurso extraordinario interpuesto por la demandada, en los términos del art. 280 del Código de rito. A partir de esta observación, viene a colación indicar que, al fallar en la causa *"Escalante Ivan y otros s/homicidio"*, nuestra Corte aclaró que *"...con el objeto de evitar interpretaciones erróneas acerca del alcance de los fallos de este Tribunal, recientemente se puso de relieve que la desestimación de un recurso extraordinario mediante la aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación no importa confirmar ni afirmar la justicia o el acierto de la decisión recurrida (...) En rigor, la conclusión que cabe extraer de un pronunciamiento fundado en el citado precepto legal, es que el recurso deducido no ha superado el examen del Tribunal encaminado a seleccionar los casos en los que entenderá, según las pautas establecidas al respecto en el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (Fallos: 330:496 y sus citas de Fallos: 322:3217; 323:86; 325:2431 y 2432; 327:5395 y 5448)"* (C.S.J.N., Fallos: 345:647).

De la misma manera, tampoco cabe admitir, por vía de hipótesis, que en la especie resultara de aplicación la *interpretación* seguida por el Alto Tribunal en la causa "*Camaronera Patagónica*", habilitándose a los vocales a decidir como lo hicieron. Incluso contemplando las similitudes entre los presupuestos fácticos de aquella contienda y la presente, el texto antes transcripto del art. 1164 del CA es suficientemente claro respecto a que sólo admite tal potestad, en favor del Tribunal Fiscal de la Nación, en el supuesto de que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las normas involucradas concretamente en la controversia que debe resolverse. Al respecto, es oportuno recordar que la primera regla de interpretación, es que corresponde atenerse al texto de las disposiciones aplicables, sin que sea admisible una inteligencia que

equivalga a prescindir de ella (C.S.J.N., Fallos: 312:2078; 321:1434; 326:4515), pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su texto o de su espíritu (C.S.J.N., Fallos: 307:928; 308:1873; 315:1256; 330:2286).

De tal suerte, asiste razón, en principio, en su planteo a la recurrente, en lo tocante a que el Tribunal Fiscal no se encontraba habilitado para expedirse como lo hizo, en orden a la validez constitucional del decreto 793/18.

Sin embargo, tampoco es adecuado obviar que en materia de nulidades procesales debe primar un criterio de interpretación restrictivo y sólo cabe anular las actuaciones cuando el vicio cause un perjuicio irreparable que tenga trascendencia sobre la garantía de la defensa en juicio o se traduzca en el menoscabo de algún otro derecho ya que, de otro modo, la nulidad aparecería como un formalismo vacío, en desmedro de la idea de justicia y de la pronta terminación de los procesos, donde también se conjuga el interés del orden público (C.S.J.N., Fallos: 331:994; 339:480 y 342:624).

Al hilo de este razonamiento, teniendo presente que las partes han mantenido, en el memorial y su contestación, todos los argumentos conducentes planteados en la presente controversia, se advierte que cualquier afrenta al derecho de defensa de la apelante, que el exceso en sus competencias en el que ha incurrido el Tribunal *a quo* pudiera haber irrogado, encuentra suficiente subsanación en la presente intervención de esta Alzada. Por tal razón, se impone una solución que permita compatibilizar, tanto los derechos de defensa y tutela judicial efectiva de ambas partes, como así también los principios de concentración y economía procesal (cfr. art 34, inc. 5, apartados a) y e) del C.P.C.C.N.). De esta forma, corresponde desechar el agravio en trato y abordar los restantes fundamentos de la apelación interpuesta, vinculados con la cuestión de fondo.

VIII. Que, resuelto lo anterior, toca puntualizar que la firma actora oficializó diez permisos de embarque entre el 5/9/18 y el

4/10/18, ingresando los importes correspondientes a los derechos de exportación previstos en el decreto 793/18. Sobre estos hechos no existe disenso entre las partes.

Ahora, la exportadora pretende la devolución de aquéllos importes, fundando su pretensión en la circunstancia de que el mencionado decreto adolecería de una nulidad absoluta en insanable. Frente a la negativa de la Aduana, el TFN acogió favorablemente el planteo, declarando la nulidad del reglamento entre el 4/9/18 y el 4/12/18, y por ende revocando la resolución de la AFIP-DGA que había rechazado el reclamo, ordenando la devolución de $ 158.373,83.

Disconforme la demandada, recurrió ante esta Alzada.

IX. Que, en sentido estricto, la cuestión tiene su epicentro en la validez constitucional del decreto 793/18 –BO 4/9/18–.

A través del mismo –en lo que cabe aquí referir, y sin perjuicio de sendas modificaciones que sufrió– el PEN fijó un derecho de exportación para consumo de todas las mercaderías comprendidas en las posiciones arancelarias de la Nomenclatura Común del Mercosur –NCM–, desde su publicación oficial hasta el 31/12/20.

De acuerdo con la tesis de la actora –recogida por el *a quo*– el decreto sería inválido en el segmento de tiempo comprendido entre el 4/9/18 y el 4/12/18, en atención a que la ley nacional 27.467 (BO 4/12/18) dispuso que el decreto 793/18 –entre otros– mantendría su validez y vigencia (art. 82).

En orden a ello, y por aplicación de la doctrina jurisprudencial emanada del precedente "*Camaronera Patagónica SA c/ ME y otros s/amparo*" del 15/4/14, el decreto 793/18 recién adquiriría vigencia a partir de la sanción de la ley 27.467, de modo que los ingresos realizados al fisco entre el 4/9/18 y el 4/12/18 carecerían de causa, y por tanto deberían reintegrarse a la exportadora.

La posición de la DGA difiere de la enunciada.

Destaca que en los considerandos del decreto 793/18 se invocó el artículo 99 incs. 1º y 2º de la Const. Nac., precisando que, de esa manera, el PEN complementó o integró una ley formal.

De acuerdo con esta tesitura, se trataría de un decreto que reglamentó al Código Aduanero, distinguible de aquellos que el PEN dicta con rango de ley, que deben ajustarse a los mandatos impresos en el artículo 76 de la Ley Fundamental.

Por otro lado, niega que la realidad imperante en torno al decreto 793/18 fuera similar a la de la resolución 11/02 del Ministerio de Economía e Infraestructura –BO 5/3/02–, que fue la que había dado lugar al dictado del fallo "*Camaronera Patagónica*". Recordemos que a través de aquélla se había fijado un derecho de exportación para las mercaderías del NCM allí detalladas, invocando para ello el Código Aduanero y la ley 25.561.

En lo medular, sostiene que el momento en que se dictó la resolución 11/02 es diferente al del decreto 793/18, pues en este último rigió la ley 26.122 –BO 28/7/06– que regula "*... el trámite y los alcances de la intervención del Congreso respecto de los decretos que dicta el Poder Ejecutivo: a) De necesidad y urgencia; b) Por delegación legislativa; c) De promulgación parcial de leyes*" (art. 1º).

Destaquemos que, por lo demás, dicha norma creó la Comisión Bicameral Permanente que ordenara la Constitución Nacional (arts. 99 inc. 3º y 100 incs. 12 y 13), y dispuso que los decretos dictados con base en las atribuciones conferidas por los artículos 76, 99 inc. 3º y 80 de la Const. Nac. tendrían vigencia de conformidad con lo establecido en el Código Civil (art. 17 de la ley), debiendo pronunciarse ambas Cámaras del Congreso Nacional para su aprobación o rechazo expreso (arts. 22 y 24).

Además –recalca– el Poder Legislativo mantuvo expresamente la vigencia del decreto en cuestión, a tan sólo tres meses de su dicado, por conducto de la ley 27.467 (art. 82).

En orden a todo ello, la demandada arguye que el decreto 793/18 no resultó una norma carente de respaldo legal –a diferencia de la resolución 11/02–, encontrándose sujeto al procedimiento de aprobación legislativa reglado por la ley 26.122.

Por ello propugna que cuenta con validez y vigencia desde el 4/9/18, no correspondiendo hacerse lugar a la devolución de las sumas ingresadas por la actora en concepto de derechos de exportación.

X. Que a los fines de contar con una visión panorámica de la contienda suscitada, tornase necesario referir al resto del plexo normativo aplicable, junto con los principales lineamientos que emanan del precedente "*Camaronera Patagónica*" del Alto Tribunal, ya que resultan de insoslayable lectura para su resolución.

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

Por otro lado: "*El Presidente de la Nación tiene las siguientes atribuciones: 2. Expide las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias*" (art. 99 inc. 2º).

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

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

"*Solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos, podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros*".

"*El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta*

comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso" (art. 99 inc. 3º).

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

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

b. A nivel legal, el Código Aduanero estatuye que: "*En las condiciones previstas en este código y en las leyes que fueren aplicables, el Poder Ejecutivo podrá: a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido*" (art. 755 punto 1º).

c. Por último, en el orden jurisprudencial, en el precedente "*Camaronera Patagónica*" la mayoría del Máximo Tribunal sostuvo lo siguiente: "*Que a efectos de una adecuada solución de la controversia resulta imprescindible remarcar la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación*".

"*En efecto, se trata de un tributo cuya definición puede comprenderse en el art. 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que*

realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas…" (Considerando 6º).

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

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

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

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

Enfatizó que en valladar inconmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria no cede en el supuesto de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa, recordando que el Tribunal tiene dicho que: "*no puedan caber dudas en cuanto a que los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen*

cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo…" (Considerando 9º).

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

En el Considerando 10 explicó la utilidad que revisten los tributos aduaneros como herramienta estadual frente a las fluctuaciones que presenta el comercio internacional, exponiendo que: "*Por ello, en el ámbito de los derechos aduaneros, cobra relevancia la doctrina según la cual `tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente establecida´…*".

"*En el contexto detallado, resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa*" (subrayado aquí agregado).

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

Sin desmedro de ello, 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 5/6/02 y el 24/8/02, momento –este último– a partir del cual había comenzado a regir la ley 25.645.

XI. Que ahora bien, corresponde seguidamente examinar los agravios presentados por la demandada, en aras de conocer si el pronunciamiento apelado se ajusta a derecho.

Como se indicara en el Considerando VII, la Aduana sostiene que el decreto 793/18 sería un complemento o una integración del Código Aduanero, con lo cual no necesariamente debería ajustarse a los mandatos impresos por el Constituyente en el artículo 76 de la Ley Fundamental. Para ello cita el artículo 99 inciso 2º del mismo cuerpo normativo.

Esta tesitura, se colige, conllevaría a propugnar que el reglamento en cuestión reviste *naturaleza reglamentaria* –del Código Aduanero– en lugar de *delegada*, lo cual es inaceptable.

Ello así, pues la *fijación* de los derechos de exportación en modo alguno califica como una complementación o integración del Código Aduanero.

Repárese que a través del decreto 793/18 el PEN estableció un derecho de exportación, fijando la alícuota –con su *máximum*– y las mercaderías alcanzadas. En este aspecto, no es posible desconocer que ha incursionado en la regulación de una materia que, inconmoviblemente, pertenece al campo del "derecho tributario sustantivo", en cuyo seno el principio de legalidad o reserva de ley ocupa un lugar de preponderancia.

XII. Que por otro lado, la demandada también declara que la realidad que envuelve al presente caso difiere del que se analizó en la causa "*Camaronera Patagónica*".

Recordemos que allí el Tribunal Cimero declaró la nulidad de la resolución 11/02 desde su entrada en vigencia y hasta que comenzó a regir la ley 25.645, reconociendo a ésta ultima el poder de convalidación con efecto *ex nunc*.

En autos –de acuerdo con la posición de la actora– se presentaría una situación asimilable, ya que el decreto 793/18 adolecería de un vicio insanable al momento de su dictado, y la ratificación ulterior por conducto de la ley 27.467 le reconocería validez a partir de su publicación oficial.

Apreciado el cuadro desde esta óptica preliminar, se aprecia que la posición de PCRSA es la correcta, desde que los componentes facticos que identifican a ambas causas no ofrece dudas.

XIII. Que en desacuerdo con esto último, la demandada arguye que, encontrándose vigente la ley 26.122 al tiempo del dictado del decreto 793/18, el escenario sería diferente.

Pues bien, la resolución de este entuerto ha de alcanzarse examinando en profundidad al decreto 793/18, a la luz del ordenamiento constitucional aplicable.

Dicho decreto en sus considerandos invocó el artículo 755 del CA, al igual que las leyes 26.939 –que aprobó el Digesto Jurídico Argentino y declaró vigentes, entre otros, al Cód. Ad.–; 27.428 –de Responsabilidad Fiscal–, 27.429 –aprobatoria del Consenso Fiscal–, 27.430 –de reforma integral del Sistema Tributario– y 27.431 –de Presupuesto General de la Administración Nacional para el Ejercicio 2018–, destacando que a través de ellas se establecieron pautas, límites y lineamientos en materia fiscal y regulatoria para asegurar la convergencia fiscal, una política tributaria eficiente y la reducción paulatina de la carga tributaria.

Empero, más allá de ello, como se indicó anteriormente, el examen ha de llevarse a cabo atendiendo –y partiendo de– el orden constitucional.

Bajo tal premisa, la recta valoración del artículo 76 de la Constitución Nacional se torna impostergable.

Es que, a tenor del contenido del decreto 793/18 –y de las medidas que adopta–, a más de lo examinado en el Considerando IX, no puede desconocerse que a través suyo el PEN ejercitó una potestad materialmente legislativa; de ahí el imperativo de incursionar en el terreno constitucional de la "delegación legislativa". Por su parte, recordemos, la propia Const. Nac. veda expresamente al PEN la posibilidad de dictar decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria (art. 99 inc. 3º).

El citado artículo 76 prohíbe la delegación legislativa –regla general–, admitiéndola únicamente –excepción– en la medida en que: *(i)* se trate de materias determinadas de administración o de emergencia pública, *(ii)* se fije un plazo para su ejercicio y *(iii)* dentro de las bases de delegación establecida por el Congreso Nacional.

En la especie claramente no se encuentran reunidos los requisitos que condicionan la validez de la delegación legislativa en cabeza del PEN, a poco de que se relea el artículo 755 del CA –v. Considerando VIII.b– y el resto de las leyes formales citadas por el decreto bajo examen.

Esto quiere decir que, al dictar el decreto 793/18, el PEN ejercitó una potestad de la que carecía, resintiendo el diseño del orden constitucional vigente. El decreto, pues, adolece de un vicio fatal en su génesis.

Prosiguiendo con la investigación en curso cabe preguntar: ¿altera el escenario la vigencia de la ley 26.122? y la respuesta negativa se impone.

En efecto, esta ley, en lo que a la "delegación legislativa" concierne, establece los recaudos a seguir *una vez que* el decreto fue dictado por el PEN; es decir, los procedimientos *posteriores* que habrán de ventilarse para arribar a la aprobación o rechazo expreso por parte de las Cámaras del Congreso Nacional. Nótese que el artículo 17 de la norma establece que: "*Los decretos a que se refiere esta ley dictados por el Poder Ejecutivo en base a las atribuciones conferidas por los artículos 76, 99 inciso 3, y 80 de la Constitución Nacional, tiene plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2° del Código Civil*" (subrayado aquí agregado).

Si bien es acertado que al dictarse el decreto 793/18 ya regía la ley 26.122 –como lo apunta la Aduana–, no lo es menos que, a los fines de este análisis, tal circunstancia no la torna diferente a la que reinaba al dictarse la resolución 11/02, a cuyo respecto se expidió la Corte Suprema en "*Camaronera Patagónica*".

En uno y otro reglamento, el vicio fue congénito y superado con la ley del Congreso posterior.

XIV. Que prosiguiendo con el análisis iniciado en el considerando anterior, corresponde seguidamente estimar las implicancias que generó la sanción de la ley 27.467, con vigencia a partir del 4/12/18.

En su artículo 82 dispuso que: "... *mantendrán su validez y vigencia los decretos... 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones...*".

En función de esto, y siguiendo la doctrina sentada por el Alto Tribunal en el ya citado caso "*Camaronera Patagónica*", corresponde reconocer validez al decreto 793/18 y sus modificatorias, *a partir* del 4/12/18.

XV. Que a modo de conclusión de todo lo hasta aquí examinado, corresponde decidir que **el decreto 793/18 careció de validez entre el 4/9/18 y el 4/12/18**.

XVI. Que en otro orden de ideas, no es ajeno a estos juzgadores que en la Causa Nº 74554/2018, caratulada "*Patagonic Gas SRL c/EN-AFIP-DGA s/amparo*" del 14/11/19 –que cita la Aduana en su contestación de demanda–, esta Sala resolvió declarar inoficioso pronunciarse acerca de la constitucionalidad del decreto 793/18.

Sin embargo, es de notar que, si bien ambas contiendas presentan ribetes similares, toda vez que en ambos se ha cuestionado la constitucionalidad del mismo decreto, surgen diferencias determinantes en razón de la vía procesal elegida y las pretensiones perseguidas en uno y otro caso.

Ocurre que, desde el vamos, por tratarse de una acción de amparo aquella, la pretensión actora se limitó a requerir que, a través de la declaración de inconstitucionalidad del Decreto 793/18, se eximiera a la actora del pago de los derechos de exportación que le fueran exigibles por aplicación de dicha norma, los cuales -en una nota de especial trascendencia- no habían sido abonados mientras tramitó el proceso. Por el contrario, en este proceso se persigue la repetición de los pagos ya efectuados por la empresa actora, los que resultarían excesivos e infundados, en base a la ilegitimidad de la legislación impugnada, la cual fundó la obligación tributaria satisfecha.

La distinción entre uno y otro planteo es entonces visible y justifica la distinta solución que aquí se adopta. Por otro lado, es menester destacar que el temperamento que sigue en esta sentencia coincide con lo resuelto por este Tribunal al fallar el 18/10/2022 en la Causa Nº 377/2021, *"Catajuy S.R.L. c/ E.N.-D.G.A. s/ Dirección General de Aduanas"*.

XVII. Que retomando al orden de tratamiento dispuesto en el Considerando V de este pronunciamiento, incumbe seguidamente abocarnos al segundo asunto, relativo a la legitimación de PCRSA para accionar del modo en que lo hizo.

Plantea la Aduana que el *a quo* no atendió debidamente tal agravio, coincidente con que la actora no habría probado la "no traslación" de la carga del gravamen abonado.

De acuerdo con esta postura, dado el carácter de tributo indirecto que revisten los derechos aduaneros su costo resulta trasladable al comprador del exterior, de manera tal que, de haber sucedido ello en la realidad de los hechos –lo que a la actora le correspondería probar que no fue así–, con el reintegro el exportador se estaría enriqueciendo incausadamente.

El planteo no resulta atendible por dos motivos: primero, porque la exigencia de probar la "no traslación" del gravamen no surge del Código Aduanero, y segundo, y a todo evento, porque la Aduana no ha argumentado ni probado que el costo del derecho de exportación hubiere incidido en el precio de venta de la mercadería exportada.

XVIII. Que para finalizar, en el Considerando V de su pronunciamiento el *a quo* mencionó que si bien la pretensión originaria de PCRSA alcanzaba la suma de $ 171.800.90, sólo correspondía hacer lugar a la devolución de $ 158.373,83, atento que esta suma es la que efectivamente se probó haber ingresado al fisco.

Frente a ello, al no haber presentado la actora ningún agravio, nada corresponde aquí decidir.

XIX. Que en definitiva, en mérito de todo lo examinado, se concluye que el examen practicado por el *a quo* se presenta como una razonada derivación del derecho vigente, lo cual conduce a confirmar su sentencia, con costas.

Por ello, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, el Tribunal **RESUELVE**: Rechazar el recurso de apelación interpuesto

por la parte demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas (art. 68 primer párrafo, CPCCN).

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 Sr. Fiscal General, a las siguientes direcciones de correo electrónico: 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: 29/12/2022
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#36557446#353346272#20221226104152085