48.015/2023

Mundo Branco SA (TF 55059642-A) c/ EN -AFIP- DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 30 de abril de 2024.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 31/07/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmar la Resolución n° 048/2021 (AD MARD), en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulado por la firma “MUNDO BRANCO S.A. Impuso las costas por su orden respecto a los importes reclamados en los Permisos de Embarque Nros. 18037EC01006592U, 1837EC01006836V, 1837EC01006974B, 1837EC01007150L, y 1837EC01008025N; y costas a la vencida respecto a los importes reclamados en los PE Nros. 1837EC01008581U y 18037EC01008751T (conf. art. 1163 del CA).

Para así resolver, en cuanto aquí interesa, señaló que, de las actuaciones administrativas del caso, resultaba que la firma “MUNDO BRANCO SA” documentó la exportación a consumo de la mercadería detallada en los P.E. 18037EC01006592 U (oficializado el 18.09.2018), 1837EC01006836 V (oficializado el 04.10.2018), 1837EC01006974 B (oficializado el 19.10.2018), 1837EC01007150 L (oficializado el 24.10.2018) y 1837EC01008025 N (oficializado el 23.11.2018), por las que se abonaron derechos de exportación en los términos de lo dispuesto en el Decreto N° 793/18.

Precisó que, el art. 726 del Código Aduanero dispone que es aplicable el derecho de exportación establecido en la norma vigente a la fecha del

registro de la correspondiente solicitud de destinación de exportación para consumo.

Adujo que, en consecuencia, y basados en las fechas de oficialización de las exportaciones a consumo bajo estudio, correspondía analizar los Permisos de Embarque involucrados, dividiéndolos en dos grupos: aquellos que fueron oficializados con anterioridad al 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467 (los que se evaluaban en los puntos IX a XII del presente resolutorio), y los que fueron presentados con posterioridad a su vigencia -PE 1837EC01008581 U oficializado el 12.12.2018 y 18037EC01008751 T oficializado el 28/12/2018- (que se analizaban en el punto XIII).

Argumentó que, en relación a las facultades del Poder Ejecutivo Nacional para establecer los derechos de exportación correspondía estarse a la doctrina legal (art 151 de la Ley 11.683) fijada con fecha 26/04/2022, por este Tribunal en el Fallo Plenario IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APNSGASAD#TFN, caratulada “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación”, en donde por mayoría se acordó lo siguiente: *“ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero”.*

En relación a la presunta vulneración del Principio de Reserva Legal planteado por la recurrente, puntualizó que debía tenerse presente que al momento de los hechos de autos -y en la actualidad-, esas normas constitucionales interactuaban (e interactúan) en forma conjunta con las leyes 26.939 (B.O. 29-04-2014) que al declarar la “vigencia” de la ley 22.415, ha declarado, en consecuencia, la vigencia de las delegaciones en ella dispuestas, y en los términos en ella consignados, y fundamentalmente, con la ley 26.122 (publicada en el Boletín Oficial con fecha 28-07-2006) que, precisamente, ha

establecido un mecanismo adecuado de control y aprobación “a posteriori” (con posterioridad) del Congreso de la Nación, de los actos emitidos por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de las facultades delegadas.

La ley 26.122, que se publicó en el Boletín Oficial el 28/07/2006 y que se incorpora al ordenamiento jurídico nacional como norma vigente a partir del 06/08/2006, es de nuclear importancia para comprender el tratamiento que a partir de esa fecha corresponde dar a los decretos del Poder Ejecutivo dictados por delegación legislativa, los cuales, a partir de entonces, si bien mantienen la fuerza ejecutoria desde su dictado, se encuentran sometidos al control posterior por parte de la autoridad delegante, el Congreso de la Nación. Es una norma central, que concilia los dos valores en juego: la eficacia de la administración y el principio de legalidad.

Manifestó que, en el caso de autos, el Congreso de la Nación procedió a la ratificación legislativa del Decreto 793/2018, en consecuencia, no se había producido la vulneración al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria planteada por la parte apelante.

Argumentó que, en relación al planteo de la recurrente en cuanto a que el decreto 793/18 era nulo de nulidad absoluta e insanable y que recién pudo recobrar virtualidad con el dictado de la ley 27.467 que lo validó recién a partir del día 12/12/18, correspondía tener presente las siguientes consideraciones.

En primer lugar, debía efectuarse una diferenciación y precisión conceptual: una cosa era establecer o fijar una alícuota de un tributo y otra muy distinta era “aprobar” o convalidar una alícuota ya fijada por un órgano competente (por delegación) pero sujeta a aprobación por parte del órgano delegante. Con respecto al primer supuesto, rige el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo rige desde su publicación, en cambio, en el segundo

supuesto, la alícuota rige desde el dictado de la norma aprobada y no desde su aprobación.

Apuntó que, el artículo 17 de la ley 26.122, aplicable al caso de autos, establecía precisamente que los decretos delegados dictados por el Poder Ejecutivo tenían plena vigencia de conformidad a lo establecido en el artículo 2º del Código Civil (actual Art. 5° del Código Civil y Comercial de la Nación), es decir, que eran plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo. En otros términos, los Decretos del Poder Ejecutivo, dictados en el ejercicio de facultades delegadas, gozaban de plena validez y fuerza ejecutoria desde su dictado, y la misma se mantenía en tanto y en cuanto, el órgano delegante, el Congreso de la Nación, no proceda a su desaprobación o rechazo.

Aclarado ello, consideró que, correspondía analizar si la aprobación expresa realizada por el Congreso de la Nación mediante la Ley de Presupuesto N° 27.467 resultaba suficiente para convalidar la validez del Decreto 793/2018 entre los días 04/09/18 y 04/12/2018, toda vez que a partir de ahí y hasta el final del período de tiempo de fijación de las alícuotas (30/12/2020) nada se había cuestionado. Este punto era medular a los fines de comprender la controversia planteada.

Expuso que la recurrente no planteaba la invalidez del Decreto “in totum” sino sólo respecto del período de tiempo comprendido entre el día 04/09/18 y el 04/12/2018, por lo que se deducía, que la aprobación realizada por el Congreso de la Nación, a partir de ahí era suficiente, caso contrario se hubiera planteado su invalidez absoluta. En otros términos, la parte no cuestionaba que la aprobación del Congreso mediante la Ley 27.467 era nula por no haber seguido los procedimientos formales de la ley 26.122, sino que solamente planteaba que

su aprobación no podía ser retroactiva, lo que conducía nuevamente al punto previo ya analizado y resuelto por el artículo 17 de la ley 26.122.

Añadió que, si existieran dudas sobre la interpretación respecto de la fecha de vigencia de las alícuotas, la misma había quedado expresamente aclarada en el art. 82 de la ley 27.467 que expresamente disponía: *"ARTÍCULO 82.- Sin perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos…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"*. Es decir, que el Congreso de la Nación expresamente "mantuvo" la validez y vigencia del Decreto 793/18 desde su dictado y publicación ocurrida con fecha 04/09/2018.

Sostuvo que, con respecto al argumento de que la aprobación del Congreso mediante la ley 27.467 no tendría efecto convalidante toda vez que no se ajustaba al procedimiento instaurado por la ley 26.122, debía tenerse presente que la Ley de Presupuesto de la Nación, habitualmente denominada "ley de leyes", tenía precisamente, por función, establecer las pautas de recaudación, entre ellas, los derechos de exportación, que iban a solventar -entre muchos otros- los gastos de la Nación. En definitiva, se había cumplido (dentro de un plazo razonable: 3 meses) con la finalidad procurada por la ley 26.122, eso era, que el Congreso de la Nación apruebe lo actuado en el marco de las facultades delegadas. En este punto debía tenerse presente que el artículo 18 de la ley 26.122 prevé la intervención de oficio del Congreso de la Nación ante la falta de comunicación por parte del Poder Ejecutivo, por lo que el Congreso se encontraba claramente habilitado para intervenir y convalidar lo actuado.

Adujo que, además de ello, el legislador reiteró nuevamente la íntegra aprobación del Decreto N° 793/18 en el artículo 54 de la ley 27.541 (Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia

Pública), en donde, también fijó un tope arancelario máximo (33 % del valor imponible o del precio oficial FOB) por lo que la voluntad del legislador en ese sentido era indubitable.

Destacó que, en ese mismo sentido, con fecha 26/04/2022, ese Tribunal Fiscal por el Fallo Plenario IF-2022-40809437- APN-VOCXIX#TFN dictado en la causa EX-2020-24600163- -APN-SGASAD#TFN, caratulada "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación", por mayoría acordó fijar la siguiente doctrina legal: *" ARTICULO 1°.- … ARTICULO 2°.- … 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"* (las cursivas y negritas me corresponden).

Por todo lo expuesto, no correspondía hacer lugar a la nulidad del Decreto N° 793/2018 y demás pretensiones planteadas por la parte recurrente.

Respecto a los Permisos de Embarque oficializados con posterioridad a la vigencia de la ley 27.467, esto es: 1837EC01008581 U oficializado el 12.12.2018 y 18037EC01008751 T oficializado el 28/12/2018, correspondía confirmar el rechazo de la solicitud de devolución de los Derechos de Exportación en ellos pagados, toda vez que los mismos fueron oficializados encontrándose vigente la ley 27.467, respecto de la cual no se había realizado cuestionamiento alguno.

Ello así por cuanto, conforme se había expresado precedentemente, en el Fallo Plenario antes citado había quedado perfectamente aclarado en dicho texto, la fecha de entrada en vigencia de la norma.

En relación a las costas, y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica –parcialmente– al caso era de fecha posterior a la interposición del presente recurso, resultaba procedente imponer las costas por su orden respecto de los importes repetidos en los Permisos de Embarque nros. 18037EC01006592 U, 1837EC01006836 V, 1837EC01006974 B, 1837EC01007150 L, y 1837EC01008025 N (Conforme doctrina Sala “E” *in re* Molinos Río de la Plata SA” del 16-11-00, y CNACAF Sala IV “Nestlé Argentina SA” 7-10-04 -TFN 15197- A- entre muchas otras). Respecto de los importes repetidos en los Permisos de Embarque Nros. 1837EC01008581 U (oficializado el 12.12.2018), y 18037EC01008751 T (oficializado el 28/12/2018), correspondía imponerlas a la actora vencida de conformidad a lo dispuesto en el art. 1163 del C.A.

II.- Que contra dicho pronunciamiento el 12/09/2023 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios el 2/10/2023, los que fueron replicados por la contraria el 18/10/2023.

Asimismo, con fecha 12/09/2023 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional, los que fueron contados por la contraparte el 6/11/2023.

III.- Apelación de la actora:

A título preliminar, la actora manifestó que, con relación al permiso 18037EC01008751 T (oficializado el 28/12/18), no se apelaba en función de su fecha de oficialización y la normativa vigente a ese momento.

Sostiene la recurrente que la repetición corresponde porque los derechos de exportación abonados carecían de causa lícita. Solicita se declare

inconstitucionalidad de los decretos 793/18 y 865/18 (art. 1164 C.A.). En su caso se declare la inconstitucionalidad de los artículos 17 y 24 de la ley 26.122.

Pondera que, en el caso, la firma oficializó las destinaciones que surgen del anexo firmado que consta agregado a las actuaciones, y pagó los derechos que las mismas indican, conforme está acreditado y no controvertido.

Tales exportaciones corresponden a destinaciones oficializadas entre el 04/09/18 y el 12/12/18 ambos inclusive, luego de lo cual, el decreto fue convalidado legislativamente por la ley 27.467. Sin embargo, hasta ese momento, tales derechos carecían de causa, al tratarse de tributos creados sin respetar el principio constitucional de reserva de ley (arts. 4, 17, 52, 75 inc. 1, 99 inc. 3 y concordantes de la Constitución Nacional).

Afirma que, por tal razón, los derechos cobrados constituyeron una violación del derecho de propiedad de la firma y por ello se solicitó su repetición.

Aduce que, se equivoca la sentencia toda vez que: 1°) El decreto 793/18 y su modificatorio, crearon los derechos de exportación. No se limitaron a modificar una alícuota, lo que de todos modos también está sujeto al principio de legalidad en materia tributaria. Así lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal en reiteradas oportunidades (CSJN, “Apache Energía Argentina S.R.L. c/ Provincia de Rio Negro”, *Fallos*: 332:640, entre muchos otros). El plenario mencionado va en contra de los aspectos centrales de la Reforma Constitucional de 1994 dirigida a atenuar el poder presidencial en materia tributaria y en contra de la jurisprudencia de la CSJN (desde A.M. Delfino” -Fallos: 148:435, sentencia del 20.06.1927- hasta el caso “Camaronera” - *Fallos*: 337:388, sentencia del 15.04.2014); 2°) El dictado de la ley 26.122 no modifica la doctrina de Corte del fallo “Camaronera” ni mucho menos implica que un decreto pueda apartarse del principio de legalidad tributaria. 3º La Ley 27.467 de presupuesto para el ejercicio 2019, en su artículo 82 intenta sanear retroactivamente el vicio que padecía el decreto 793/2018, sin embargo, es

imposible constitucionalmente sanear hacia el pasado. En efecto, si el decreto fuera válido desde su dictado, no hubiese sido necesaria su ratificación posterior por ley.

Pone de relieve que, así lo había entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo” C. 486. XLIII., el 15/04/2014, respecto a derechos de exportación que no fueron fijados por ley. En dichos autos se resolvió lo siguiente: *“8°) Que la presente controversia hace necesario examinar la compatibilidad de las normas citadas con las que la Constitución Nacional ha fijado para el establecimiento de gravámenes. Nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4° como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (arg. Fallos: 316:2329; 318: 1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros). Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4° como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Asimismo, este Tribunal ha expresado categóricamente que "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912, entre otros) y, en forma concordante, ha afirmado en reiteradas*

oportunidades que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones" (arg. *Fallos:* 316:2329; 318: 1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros).

Añade que, por otra parte, y al margen de lo anterior que es suficiente para demostrar el error del acto apelado, la ley 26.122 en ningún momento trata la validez del decreto delegado, sino que únicamente refiere la vigencia (art. 17 ley 16.122). La validez la otorgará la eventual ratificación del Congreso. Nada dijo la sentencia al respecto.

Por lo expuesto, solicita se devuelva el importe pagado de más toda vez que no caben dudas que los derechos de exportación abonados carecían de causa, siendo inaplicable la ley 26.122, o en última instancia, inconstitucional.

Considera que, el segundo error de la sentencia radica en lo sostenido respecto a la entrada en vigencia de la Ley 27.467 para el permiso n° 1837EC01008581U.

Refiere que, la sentencia apelada sostiene que la ley 27.467 entró en vigencia el mismo día en que fue publicada en el B.O (04/12/2018) y por ello rechazó la devolución del permiso 1837EC01008581 U (oficializado el 12/12/18) (respecto al otro permiso alcanzado por la cuestión no hay agravios). La ley no dispone específicamente sobre la entrada en vigencia del artículo 82 -el que ratifica-, por lo que debe considerarse que entró en vigencia a los ocho (8) días a partir de su publicación en el Boletín Oficial (art. 5 CyCN). Por lo tanto, la Ley entró en vigencia a partir del día 13/12/2018 inclusive. Por lo que solicita se revoque lo resuelto, con costas.

Por otra parte, manifiesta que, el monto a repetir es en dólares estadounidenses. Explica que, habiéndose rechazado la repetición mediante la

sentencia apelada, sin haberse expedido respecto de este punto, reitera ese planteo.

El monto que corresponde devolver es el de los dólares que surgen del detalle de pago adjuntado a las actuaciones administrativas. La obligación pagada indebidamente, es una obligación en moneda extranjera (art. 20 ley 23.905).

El ingreso se hizo en pesos al solo efecto del pago, pero el monto fue cancelado en dólares según la cotización en pesos (RG 3271). La obligación y el monto del perjuicio sufrido, y percibido en exceso por la Aduana fue en dólares y esta es la moneda en que se debe practicar la repetición conforme la normativa indicada.

Destaca que, en caso contrario, atento al tiempo transcurrido, la inflación y la devaluación, se afectaría el derecho de propiedad de esta exportadora, como así también el principio constitucional de legalidad en materia tributaria (art 17 C.N.). A este respecto la resolución apelada invocó el fallo “Cencosud” y el art. 809 del C.A. (ver actuaciones administrativas, resoluciones apeladas, pág.4 vta. párrafos 4º en adelante). Ahora bien, el fallo mencionado es opuesto al principio de legalidad tributaria y violatorio del derecho de propiedad. Además, en “Cencosud” se sostiene que la ley 23.908 *“no se refiere a la forma en que se determinaran los importes que debe restituir la aduana por tributos cobrados en exceso, ni tampoco la moneda que debe emplear para su cancelación”* (7mo párrafo).

Puntualiza que, el sistema está estructurado de manera que el contribuyente solamente pueda cancelar los tributos aduaneros en moneda “pesos” ingresando la cantidad equivalente en dólares que han sido determinados para esa operación (RG AFIP 3271, RG AFIP 1921 anexo IV Ap. C) punto 1.2). Pero esto es un acto posterior a la determinación, que es en dólares.

La devolución de aquello que pagó sin causa es un derecho y es una obligación del Estado devolverlo porque no hay obligación sin causa (art. 726 y 1794 CCyC). Y ese pago debe tener en cuenta sus funciones económicas y jurídicas. Respecto a la función económica, destaca que es necesario considerar que exista una estabilidad en la moneda, lo que no ocurre en este país. La desvaloración del poder adquisitivo de la moneda es pública y notoria y esa desvalorización es clara respecto del dólar. Incluso el Gobierno Nacional ha tomado la moneda dólar estadounidense como moneda fuerte e índice para la estabilidad de la deuda.

Por todo lo expuesto solicita se haga lugar a la repetición en dólares estadounidenses, o en pesos equivalentes a la misma cantidad de dólares en que se determinaron los derechos de exportación fijados por la normativa inconstitucional, calculados al mismo tipo de cotización, vigente al día anterior a la fecha de pago por parte de la demandada; más intereses desde la solicitud en sede administrativa (art. 811 C.A.).

Asimismo, solicita se apliquen los intereses conforme tasa pasiva del BCRA. Para el caso de hacer lugar a la repetición en dólares estadounidenses solicita que se calculen los intereses conforme la tasa pasiva del Banco Central de la República Argentina por ser más justo y ajustado a la realidad económica.

Por todo lo expuesto, en subsidio, solicitó que se declare la inaplicabilidad o inconstitucionalidad del art 3 de la Resolución Nº 314/2004 del MEyP y que en caso de hacer lugar a la demanda se reintegre la suma solicitada calculando los intereses conforme la tasa pasiva del BCRA.

Por lo demás, esgrime que no resulta exigible acreditar el empobrecimiento patrimonial ni corresponde exigir protesto previo al pago. El Código Aduanero no exige prueba de la no traslación como sí lo hace la ley 11.683. La CSJN no requiere prueba del empobrecimiento. Aclara que, sin

perjuicio de que la sentencia rechazó el planteo de la Aduana por falta de legitimación activa, a todo evento, lo reitera, sí existió empobrecimiento patrimonial.

Por último, para el caso de no hacerse lugar al recurso pide se declaren las costas por su orden, atento a que cuanto menos debería considerarse que su parte tuvo razones fundadas para solicitar la devolución conforme la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal de Justicia. Incluso existió precedente del Tribunal Fiscal de la Nación en ese mismo sentido previo al dictado de plenario.

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.

Se agravia por lo resuelto en relación a las costas, en cuanto allí dispuso que: *"En relación a las costas, y atento que el Fallo Plenario de este Tribunal que se aplica al caso es de fecha posterior a la interposición del presente recurso, resulta procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina Sala "E" in re Molinos Río de la Plata SA" del 16-11-00, y CNACAF Sala IV "Nestlé Argentina SA" 7-10-04 -TFN 15197-A- entre muchas otras)".*

En primer lugar, señala que el dictado del Plenario en virtud del cual el TFN resolvió la confirmación de la Resolución Aduanera dictada por su parte, de ninguna manera resulta ser un justificativo para apartarse del principio general que dispone que las costas deben ser soportadas por el vencido.

Observa que, la solución adoptada en aquel Plenario, obligatorio para las Salas del *a quo,* no es para nada novedosa ni una consecuencia que no haya podido prever la firma actora. Es decir, que sin perjuicio de que su dictado fue posterior a la interposición del recurso de apelación, el Tribunal Fiscal de la

Nación resolvió que no podía declarar la invalidez constitucional del Decreto n° 793/2018 por la sencilla razón de que así está establecido en el artículo 1164 del C.A. y que el precedente “Camaronera” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que la firma intenta hacer valer, no es suficiente para aplicar la parte in fine de dicho artículo, atento a que no se trató de la inconstitucionalidad de las mismas disposiciones como exige el artículo en cuestión.

Destaca que todos y cada uno de los expedientes en los que se pretendió que se declare la inconstitucionalidad del Decreto n° 793/2018 fueron los que dieron lugar al plenario en cuestión, y es este el que resuelve cada uno de dichos actuados.

Agrega que, por el contrario, se ha tratado de una gran cantidad de casos en los que se pretendía la inconstitucionalidad del Decreto n° 793/2018, todos ellos con idénticos fundamentos (basados en la aplicación del precedente “Camaronera”), generando así la necesidad de que el Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación se reúna en pleno. Es que, justamente, el Plenario que aplicó la sentencia recurrida fue dictado en el marco de la totalidad de las causas que cuestionaban los derechos de exportación fijados por el Decreto n° 793/2018, entre las cuales se encontraba el presente expediente.

En tales condiciones, concluye que, en materia de costas, para apartarse del principio general de la derrota se requieren fundamentos suficientes que den lugar a la eximición, y el hecho de que se haya dictado el Plenario con posterioridad a la interposición del recurso de apelación, no resulta ser un justificativo adecuado.

Señala que, imponer las costas por su orden cuando su parte no sólo ha sido vencedora en el pleito sino que, además, la cuestión en debate ha sido resuelta con los mismos argumentos sostenidos por ésta representación fiscal al contestar el recurso de apelación interpuesto ante el TFN y máxime considerando

el contexto -descripto en los párrafos precedentes que ha dado lugar al dictado del Plenario, hace que la eximición de costas al perdidoso sea nula, causando gravamen a su parte

Afirma que, la actora en estos autos alegó la inconstitucionalidad del Decreto n° 793/2018 pura y exclusivamente haciendo alusión al fallo "Camaronera" y, en este sentido, el Plenario que dio fundamento a la sentencia recurrida resolvió que: *"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"* tal y como fuera sostenido incansablemente por su parte, en base a la normativa aplicable al caso.

Es decir que su parte no automatizó lo sostenido en el Plenario y en base al mismo contestó el recurso de apelación, sino que dicho precedente no existía al momento de contestar el recurso de apelación, teniendo esta parte que fundar su defensa en el derecho aplicable al caso, analizar todos los antecedentes administrativos, estudiar y trabajar el caso para lograr así la confirmación de la Resolución Aduanera dictada en su oportunidad. Lo cual se logró y no solo en causas aisladas, sino también en el fallo Plenario.

Por último, y no por ello menos importante, para que proceda la exención de costas por cambios en la jurisprudencia debe existir un desistimiento en autos. Si bien la legislación establece una vía recursiva que habilita la intervención de la jurisdicción federal, mediante la cual la actora podría intentar insistir en sus pretensiones, el CPCCN, la doctrina y la jurisprudencia establecen que, si la firma no desistió al tomar conocimiento del Plenario y decidió seguir en pie de guerra hasta el dictado de la sentencia recurrida, debe soportar la costas del proceso, y ello es lo ocurrido en estos actuados.

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, de manera inicial, corresponde precisar que, tal como ha señalado la actora, en su escrito recursivo, dicha parte ha consentido lo resuelto por el TFN, en cuanto confirmó la resolución aduanera (AD MARD) n° 48/2021 respecto del P.E. 18037EC01008751T (oficializado el 28/12/2018), con costas a la actora.

En tales condiciones, el pronunciamiento apelado ha quedado firme con relación a la operación de exportación antes citada.

VII.- Que, sentado ello, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada mediante los **documentos aduaneros nros.** P.E. 18037EC01006592 U (oficializado el 18/09/2018), 1837EC01006836 V (oficializado el 04/10/2018), 1837EC01006974 B (oficializado el 19/10/2018), 1837EC01007150 L (oficializado el 24/10/2018), 1837EC01008025 N (oficializado el 23/11/2018) y 1837EC01008581 U (oficializado el 12/12/2018), Mundo Branco S.A., efectuó el pago de los derechos de exportación, de conformidad con lo establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 793/2018 (B.O. 4/09/2018), por el cual estableció un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones a consumo (ver act. adm. 12598-2382-2019).

VIII.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde señalar que el decreto 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 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".

IX.- 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".*

X.- Que en el *sub examine* la actora reclama el **reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados entre el 18/09/2018 y el 12/12/2018, 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 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 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 P.E. 18037EC01006592 U (oficializado el 18/09/2018), 1837EC01006836 V (oficializado el 04/10/2018), 1837EC01006974 B (oficializado el 19/10/2018), 1837EC01007150 L (oficializado el 24/10/2018), 1837EC01008025 N (oficializado el 23/11/2018) y 1837EC01008581 U (oficializado el 12/12/2018), 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).

XI.- 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.

XII.- 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.

XIII.- 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.

De este modo, corresponde hacer lugar al recurso, revocar la sentencia del TFN, dejar sin efecto la resolución aduanera y admitir la repetición pretendida, respecto de los derechos abonados por las destinaciones de exportación indicadas en el Considerando X, cuarto parágrafo (que involucra la totalidad de las operaciones oficializadas hasta el 12/12/18, inclusive).

XIV.- 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").

XV.- 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 por 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), y que se liquidarán a partir de la fecha de pedido de reintegro.

XVI.- 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. P.E. 18037EC01006592U, 1837EC01006836V, 1837EC01006974B, 1837EC01007150L, 1837EC01008025N y 1837EC01008581U, de conformidad con lo establecido en los considerandos XIII, XIV y XV; 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: 30/04/2024
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

#38559435#409624220#20240430023835424