42.986/2023

COMEX Fruticola SA c/ EN -AFIP- DGA (TF 64936842-A) s/Recurso Directo de Organismo Externo

Buenos Aires, 5 de diciembre de 2023

**VISTOS Y CONSIDERANDO:**

I.- Que mediante el pronunciamiento de fecha 3/03/2023 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución N° RESOL-2022-178-E-AFIP-ADGUAL#SDGOAI, en cuanto dispuso no hacer lugar a la solicitud de repetición de los derechos de exportación formulados por la firma “FRUTAR S.A.”. Impuso las costas por su orden.

Para así resolver, en primer lugar señaló que, en el caso de autos, el Congreso de la Nación había procedido a la ratificación legislativa del Decreto 793/2018, en consecuencia, no se había producido la vulnerabilidad al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria planteada por la parte apelante.

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 13/12/18 (sic), consideró que, en primer lugar, debía hacerse 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, apuntó que, regía el principio de irretroactividad de la ley, es decir, la alícuota fijada solo regía desde su publicación, en cambio, en el segundo supuesto, la alícuota regía 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 son plenamente válidos desde su dictado y publicación, mientras no sean rechazados por el Poder Legislativo.

Aclarado ello, entendió 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.

Al respecto, indicó que, ese punto era medular a los fines de comprender la controversia planteada, pues la recurrente no planteaba la invalidez del Decreto “in totum” sino solo 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, puntualizó que, 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 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.”*.

Con respecto al argumento de que la aprobación del Congreso mediante la ley 27.467 no tendría efecto convalidante, ponderó que, 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. Alegó que, en ese 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. Además de ello, el legislador reiteró nuevamente la integra 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 este sentido es indubitable.

Agregó que, en este 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, concluyó que, no correspondía hacer lugar a la nulidad del Decreto N° 793/2018 y demás pretensiones planteadas por la parte recurrente.

Por último, aclaró que no era factible extender -como lo solicitaba la parte actora- al presente caso la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente Camaronera Patagónica S.A. (Fallos 337:388) toda vez que dicha causa trataba de hechos acaecidos en el año 2002 y en consecuencia, el plexo jurídico (subsistema jurídico) y sus circunstancias concomitantes, diferían sustancialmente de las que rodeaban el presente caso, en donde el Poder Legislativo había declarado vigentes las facultades delegadas (Ley 26.939), previsto su intervención "a posteriori" del dictado el Decreto Delegado (Ley 26.122) y producida la convalidación legislativa (Leyes 27.467 y 27.541) de las alícuotas establecidas por el Poder Ejecutivo, así como los parámetros utilizados para cuantificarlas, estableciendo asimismo, sus topes máximos.

En relación a las costas, y atento que el Fallo Plenario de ese Tribunal que se aplicaba al caso era de fecha posterior a la interposición del presente recurso, consideró que, resultaba procedente imponer las costas por su orden (conforme doctrina Sala "E" *in re* Molinos Río 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).

II.- Que contra dicho pronunciamiento el 17/04/2023 interpuso recurso de apelación la actora, expresando agravios en la misma fecha, los que fueron replicados por la contraria el 29/06/2023.

Asimismo, con fecha 25/04/2023 interpuso recurso de apelación y expresó agravios el Fisco Nacional, los que no fueron contados por la contraparte.

III.- Apelación de la actora:

Sostiene la recurrente que tanto la Constitución Nacional, como la jurisprudencia de la CSJN que en materia tributaria la creación de impuestos, contribuciones y tasas es facultad del Poder Legislativo. Siendo una limitación determinante hacia el Poder Ejecutivo en sus atribuciones.

Refiere que, en el caso de autos, la creación de los derechos de exportación mediante un Decreto, viola de manera tajante la división de poderes y el principio de legalidad o de reserva de ley. No sólo se está gravando una actividad mediante un medio que no es el constitucionalmente idóneo, sino que se está cobrando un tributo que genera una grave violación al derecho de propiedad de mi mandante. Ya que, según postula, debe pagar indebidamente un impuesto que no corresponde, a los fines de poder continuar con su actividad comercial, mediante la exportación.

Expone que, por todo lo expuesto, el hecho de que se haya obligado a su parte a cancelar el pago de un tributo en concepto de derechos de exportación, que fueron instaurados y determinados por un Decreto, genera un grave perjuicio económico hacia la firma, ya que el mismo no se encontraba determinado correctamente por ley. Es por ello, que debe decretarse la inconstitucionalidad del decreto y en consecuencia ordenar la devolución de las sumas indebidamente cobradas en concepto de derechos de exportación. Negar esta realidad se estaría alimentando el enriquecimiento ilícito por parte del Estado. Es claro que en materia de tributos aduaneros es facultad del Congreso de la Nación tal como lo destaca la propia C.N.

Destaca que, en Camaronera Patagónica (15/04/2014, *Fallos*, 337:388), de forma consecuente, la Suprema Corte resaltó que «debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar inconmovible que supone el principio de reserva de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa

previsto por el art. 76 de la Constitución», y es que «[e]n efecto, este Tribunal también ha sido contundente al sostener sobre tal punto 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 Ejecutiva" (*Fallos*: 326:4251). Es decir, en materias determinadas de administración o de emergencia pública, y siempre y cuando tal delegación cuente con un plazo fijado para su ejercicio y ésta sea realizada dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca, sería posible delegar determinadas facultades al Poder Ejecutivo. Respecto este punto, corresponde destaca que la emergencia pública autoriza a la delegación legislativa en materia tributaria en tanto: Exista emergencia pública declarada por ley del Congreso Nacional;• La ley delegante establezca una clara política legislativa;• - La delegación no comprenda los elementos sustanciales de la obligación tributaria; y - Exista un plazo concreto y determinado de la delegación.

Pone de relieve que, la falta de cumplimiento con estos requisitos, tal como en el caso de autos, eliminan cualquier posibilidad de delegación legislativa, encontrándose, por ende, el Poder Ejecutivo imposibilitado de dictar normas tributarias tales como el decreto en cuestión.

Añade que, asimismo, el decreto 793/18 establece la totalidad de los elementos sustanciales del tributo, lo cual va mucho más allá de la facultad reglamentaria que le corresponde al poder administrador de conformidad con el artículo 99, inciso 2, de la Constitución nacional, e importa legislar en materia reservada al Congreso, en franca violación al principio de división de poderes.

A modo de resumen, alega que, lo sostenido por el Alto Tribunal en dicha decisión señera, puede sostenerse que en dicha sentencia, “la Corte declaró la invalidez de la Resolución Nº 11/02 – que estableció derechos de exportación – para el período comprendido entre el 05/03/02 (fecha de su entrada en vigencia) y el 24/08/02, día a partir del cual entró en vigor la Ley 25.645. Para así decidir, la Corte Suprema –por mayoría– consideró que, según la Constitución nacional, la creación y alteración de los tributos y de sus elementos esenciales requería de una ley del Congreso (principio de legalidad tributaria), y que esa exigencia no puede entenderse cumplida con la mera cita de las disposiciones del Código Aduanero que permiten al Poder Ejecutivo la fijación de derechos de exportación. El artículo



#38348230#394001527#20231204231303194

3 de la Ley 25.645 había aprobado la legislación delegada (Resolución Nº 11/02) dictada al amparo de la legislación delegante (Ley 22.415), pero esa aprobación no podía ser de carácter retroactivo, por lo que, para la Corte, los derechos de exportación tenían validez hacía futuro, pero 'no' antes de la ley convalidante".

Observa que, la Corte Suprema rechazó la posibilidad de que el vicio de nulidad constituido por la violación del principio de reserva de ley en materia tributaria pudiera ser subsanado *a posteriori* por una norma del Congreso nacional (ley). Y lo anterior es oportuno recordarlo pues, en el presente caso, los derechos de exportación establecidos en el decreto 793/18, "desde el punto de vista constitucional, presentan el mismo flanco", dado que han sido establecidos "sin una norma del Congreso que los ampare"[3], por lo que no era de extrañar la repetición de estos tributos ante la Aduana –como ahora ocurre– y, llegado el caso, ante el Poder Judicial o el Tribunal Fiscal de la Nación.

Precisa que lo que se cuestiona expresamente en el presente escrito es el cobro de dichos derechos de exportación, por aplicación del decreto 793/18, en el período comprendido entre la fecha de publicación de ese decreto (BO 04/09/18) y la de la ley 27.467 (BO 04/12/18), como así también la constitucionalidad de dicha ley (ley 27.467) en cuanto se pretendiera su aplicación retroactiva y con ello – tergiversando el derecho constitucional – convalidar "hacia el pasado" el vicio de nulidad de la violación del principio de reserva de ley tributaria, del que adolece el aquel decreto (793/18). Pues así ya lo ha sentencia la Corte Suprema, como ya se dijo en el fallo Camaronera Patagónica (15/04/14, *Fallos* 337:388), al considerar – lapidariamente – que « corresponde señalar que la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable – como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura –, (…) 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…» (considerando 11, párrafo 17º, del voto de la mayoría).

Argumenta que, ello significa que se está cuestionando la constitucionalidad del decreto 793/18 desde su publicación y aplicación hasta la fecha de promulgación de la ley 27.467, como así también de la eventual pretensión de aplicar de forma retroactiva de dicha ley (ley 27.467), en

cuanto se pretendiera con ello convalidar “hacia el pasado” el vicio de nulidad de la violación del principio de reserva de ley tributaria, del que adolece el aquel decreto (793/18), toda vez que, como lo hemos visto, la Corte Suprema – en Camaronera Patagónica, 15/04/14, *Fallos* 337:388 – ha rechazado la aplicación retroactiva de la ratificación por ley de derechos de exportación establecidos, previamente por el Poder Ejecutivo Nacional, mediante normas que carecen de estatus de ley del parlamento. De manera tal que no quedan dudas que el decreto 793/18 no podía ser una norma válida desde el punto de vista de la Constitución nacional para exigir el pago de derechos de exportación en el período comprendido entre del 04/09/18 y el 03/12/18; y ello no cambia si se pretendiera traer en su auxilio la aplicación de la ley 27.467 de forma retroactiva, pues tal operación jurídica ha sido ya rechazada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Cita abundante jurisprudencia actual favorable.

Pone de relieve que, son claros los antecedentes aquí desarrollados. No sólo confirman el criterio de la CSJN utilizado en el fallo “Camaronera Patagónica”, sino también que lo aplican al caso concreto, declarando la inconstitucionalidad del decreto 793/18 respecto de los permisos de embarque oficializados dentro de las fechas mencionadas, como así también cualquier pretensión de aplicar de forma retroactiva la ley 27.467 a fin de validar el citado decreto.

Por todo lo expuesto, considera que, corresponde que se declare le inconstitucionalidad de decreto 793/18 (y sus complementarios), como así también de cualquier pretensión de aplicar de forma retroactiva la ley 27.467 a fin de validar el citado decreto, y se haga lugar al recurso de repetición, devolviendo de los derechos de exportación efectivamente abonados más sus intereses devengados hasta la fecha del efectivo pago. Negar esa decisión implicaría un enriquecimiento ilícito por parte del Estado, así como también la conculcación de los artículos 4, 14, 17, 19, 28, 31, 33, 52, 75, incisos 1, 2 y 22 (instrumentos internacionales con jerarquía constitucional), 76 y 99, incisos 2 y 3, de la Constitución nacional, incluyendo su disposición transitoria octava.

IV.- Apelación de la demandada:

Sostiene la recurrente que el dictado del plenario en virtud del cual el TFN resolvió la confirmación de la Resolución condenatoria dictadas 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. Advierte que lo resuelto en aquel precedente obligatorio para las Salas del a quo, no es nada novedoso y 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 Dec. 793/18 por la sencilla razón de que así está establecido en el art. 1164 del C.A. y que el fallo de “Camaronera” que la firma intenta hacer valer no es suficiente para aplicar la parte in fine de dicha norma, atento a que no se trató de la inconstitucionalidad de las mismas disposiciones como exige el artículo en cuestión, a saber: “Sin perjuicio de la conclusión expuesta, no puede dejar de ponderarse, a mayor abundamiento, que las conclusiones a las que arriba la Corte Suprema *in re* “Camaronera Patagónica” no resultan automáticamente aplicables a la presente causa pues el Alto Tribunal hizo el examen de la Resolución (MEP) 11/02 bajo el marco del ordenamiento constitucional y legal vigente en el año 2002, que no había sido completado aún por la ley 26.122 (BO: 28.07.06) [74].”.

Manifiesta que, esto quiere decir que lo resuelto en dicho antecedente (plenario) es justamente lo que su parte ha insistido en todos y cada uno de los expedientes que dieron lugar al mismo. Siguiendo con lo anterior, todos y cada uno de los expedientes en los que se pretendió que se declare la inconstitucionalidad del decreto 793/18 fueron los que dieron lugar al Plenario, y es este el que resuelve cada uno de dichos actuados

Aduce que, por el contrario, se ha tratado de una gran cantidad de casos en los que se pretendía la inconstitucionalidad del decreto, todos ellos con idénticos fundamentos (la aplicación del precedente “Camaronera”, generando así la necesidad de que el Excmo. Tribunal Fiscal de la Nación se reúna en pleno).

Destaca que, para apartarse del principio general de la derrota se requieren fundamentos suficientes que den lugar a la eximición de costas, 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.

Afirma que su parte ha resultado vencedor en cada una de estas causas correspondiendo la imposición de costas a la vencida Por otro lado, recuerda que las costas del proceso no solo implican el pago de eventuales honorarios para los letrados de la parte vencedora, sino todos aquellos “gastos causados u ocasionados por la sustanciación del proceso y

los que se hubiesen realizado para evitar el pleito, mediante el cumplimiento de la obligación, incluyendo los del procedimiento de mediación prejudicial obligatoria.” (conf. Art. 77 del CPCCN).

Considera que, imponer las costas por su orden cuando su parte ha sido vencedora del pleito, con argumentos sostenidos al contestar la demanda y en el contexto descripto en los párrafos precedentes, hace que la eximición de costas al perdidoso sea nula, causando gravamen a su parte. Es que justamente, el fundamento utilizado por el TFN para imponer las costas por su orden es el que amerita que sean aplicadas, según la regla general, a la parte vencida. La contraparte jamás pudo haberse creído con derecho a litigar, y de ser así, tampoco ello es eximente del pago de costas.

Puntualiza que la firma actora en estos autos alegó la inconstitucionalidad del decreto en cuestión pura y exclusivamente haciendo alusión al fallo “Camaronera”, y el plenario que dio fundamento a la sentencia del a quo resolvió: “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.

Expone que, esto no ha sido fruto del azar, sino que, como ya fuera expuesto, el plenario fue dictado como consecuencia de la existencia de varias causas similares, como esta, con sentencias disímiles. A diferencia de lo que ha ocurrido en otros casos (en que el recurso de apelación es contestado con posterioridad al dictado del Plenario) en estos actuados, los argumentos sostenidos por esta parte (que coinciden con los del fallo dictado en pleno) fueron efectuados más de un año y medio antes de que el Tribunal Fiscal decida lo transcripto más arriba.

Aduce que su parte no automatizó lo sostenido en el fallo plenario y en base al mismo contestó el recurso de apelación, lo que sería digno de imponer las costas por su orden. Sino que, dicho precedente no existía al momento de contestar el recurso de apelación, teniendo su parte que fundar el derecho aplicable al caso, analizar todos los antecedentes administrativos, estudiar y trabajar el caso para lograr así la confirmación del fallo aduanero dictado en su oportunidad. Lo cual se logró, y no solo en una causa aislada, sino en un fallo plenario.

Finalmente, esgrime que, para que proceda la eximición de costas por cambios en la jurisprudencia debe existir un desistimiento en autos, ante una variación jurisprudencial (sea un fallo plenario o una

sentencia de la Corte), para que la eximición de las costas sea válida, debe mediar el desistimiento por parte quien se ve perjudicado con la nueva doctrina judicial. De lo contrario, las costas deben ser impuestas a la vencida. Aquí la firma no solo no ha desistido, sino que en causas idénticas a la presente decide seguir batallando, interponiendo recursos de apelación contra las sentencias dictada por el *a quo*. Precisa que, su parte comprende la intención de la actora de llevar las causas a la jurisdicción Federal, en donde los plenarios del Tribunal Fiscal de la Nación no son obligatorios, e insistir en sus pretensiones. Pero lo que sostiene, al igual que lo establece el CPCCN, la doctrina y la jurisprudencia, es que, si la firma no desiste al tomar conocimiento del plenario, debe soportar las costas del proceso y ello es lo ocurrido en estos actuados.

En virtud de todo lo expuesto, solicita se revoque la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación en materia de costas, y las mismas sean impuestas a la actora, con costas en esta instancia.

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

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

VI.- Que, en primer lugar, corresponde señalar que no se encuentra controvertido en autos que para concretar la exportación documentada mediante los documentos aduaneros nro. 18026EC01004402G, 18026EC01003340G y 18026EC01004193N Comex Frutícola SA efectuó el pago de la suma de $ 212.531,63, en concepto de derechos de exportación, de conformidad con lo establecido por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N° 793/2018 (B.O. 4/09/2018), por el cual estableció un derecho de exportación del doce por ciento (12%) a todas las exportaciones a consumo (ver act. adm. 12492-571-2019).

VII.- Que, a fin de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, corresponde señalar que el Decreto n° 793/2018, el Poder Ejecutivo Nacional, con fundamento en la norma del artículo 755 del Código

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

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

Además, en su artículo 82, la ley 27.467 estableció que *"[s]in perjuicio de lo previsto en el artículo anterior, mantendrán su validez y vigencia los decretos 1126 del 29 de diciembre de 2017 y sus modificaciones, 486 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, 487 del 24 de mayo de 2018 y sus modificaciones, y 793 del 3 de septiembre de 2018 y sus modificaciones, como así también toda otra norma vigente que se haya dictado en el marco de aquellas facultades".*

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

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

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

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

Expuso que *“[s]i bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcan diversas materias puede ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resulta suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron”*. Y, concluyó que *“la ley 25.645 carece de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolece de nulidad absoluta e insanable -como la resolución 11/02 del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura-, pero no existe razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia”.*

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

IX.- Que en el *sub examine* la actora reclama el reintegro de los derechos de exportación liquidados y abonados (septiembre y noviembre de 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- dio base legal, con efectos exclusivamente hacia el futuro.

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 el despachos de exportación nros. 18026EC01004402G, 18026EC01003340G y 18026EC01004193N, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por la demandada (en el mismo sentido Sala V, *in re*, expte. 51.458/2019, “Gut Metal SRL c/EN-AFIP s/Dirección General de Aduanas”, sentencia del 6/05/2021).

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

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

A criterio del tribunal cimero, resultaría admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autorice a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

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

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

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

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

Adviértase que el Decreto Nº 793/2018 no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedaba librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo, carecía de sustento legal, creaba una carga inexistente y fijaba una alícuota en materia de derechos de exportación, en una materia reservada, exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación, todo lo cual se sumaba a la falta de una clara política legislativa que permitiera el ejercicio de tal atribución.

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

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

retroactivo los derechos de exportación determinados y aplicados por la Dirección General de Aduanas entre el 4/9/2018 y el 13/12/2018 al amparo del decreto nº 793/2018.

Corresponde en consecuencia admitir el recurso de la parte actora, revocar el fallo del Tribunal Fiscal, dejar sin efecto la Resolución N° RESOL-2022-178-E-AFIP-ADGUAL#SDGOAI y hacer lugar al pedido de repetición de derechos de exportación abonados por la aquí reclamante.

XIII.- Que, sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, en atención a los claros y precisos términos del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ("Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA", del 15/05/2014), y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos, producto de haberse convertido el importe de los dólares estadounidenses al tipo de cambio vigente al día anterior al del efectivo pago, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20 de la ley 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (esta Sala *in re:* "SANCOR CUL (TF 26219-A) y otro c/ D.G.A.", 2/12/14, entre muchos otros).

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

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

XV.- Que en atención al modo en que se deciden las cuestiones traídas a conocimiento de esta Alzada por parte de los recurrentes y



#38348230#394001527#20231204231303194

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 el despacho de exportación nos. 18026EC01004402G, 18026EC01003340G y 18026EC01004193N, de conformidad con lo establecido en los considerandos XIII y XIV; y 2°) rechazar el recurso de la demandada, en cuanto es materia de agravio e imponer las costas de ambas instancias a la demandada vencida (arts. 68, 1º parte y 279 del CPCCN y 1163 CA).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

*Fecha de firma: 05/12/2023*
*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*

#38348230#394001527#20231204231303194