



## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

//Comodoro Rivadavia, Provincia de Chubut, firmado en la fecha indicada en el panel de firma electrónica.

Reunidos en Acuerdo los señores Jueces de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones con asiento en esta ciudad, para conocer del recurso de apelación interpuesto en los autos caratulados "**AUSTRALTEX S.A. c/ ADMINISTRACION FEDERAL INGRESOS PUBLICOS (AFIP) s/ACCION MERE DECLARATIVA DE DERECHO**", en trámite ante esta Alzada bajo el N° 3337/2024, provenientes del Juzgado Federal de Rio Grande.

Respecto de la sentencia corriente a fs. 189/198, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Es justa la sentencia apelada?

El Dr. Aldo E. Suarez dijo:

I.- Vienen estos autos a conocimiento del Tribunal en virtud de los recursos de apelación deducidos por los apoderados de actora y demandada contra el decisorio obrante a fs. 189/198, mediante el que la Jueza Federal de Rio Grande resolvió: **"1) HACER LUGAR** *parcialmente a la demanda interpuesta por Australtex S.A. y DECLARAR en el caso concreto la inconstitucionalidad del Decreto 377/23, y las demás Resoluciones Generales RG AFIP N° 5393 y 5464/2023, en tanto extendieron la aplicación del impuesto "Para una Argentina Inclusiva y Solidaria" -PAIS- a las operaciones de compra de divisas extranjeras para la importación de mercaderías destinadas a la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, realizadas por la actora el giro normal de su empresa. 2) RECHAZAR* **la repetición solicitada por la demandante a través de esta vía, puesto que excede el marco de la acción declarativa articulada. Ello, claro esta, dejando a salvo el derecho de la accionante de recurrir ante las vías judiciales y administrativas pertinentes. 3) IMPONER** *las costas a la la demandada Administración Federal de Ingresos Públicos (actualmente remplazada por la Agencia de Recaudación y Control Aduanero) en su condición de parte vencida y por haber motivado el inicio de las presentes actuaciones (art. 68 CPCCN). 4) REGULAR* **a los Dres. Jorge Peluffo y Juan Pablo Rizzi, por su actuación conjunta, un total de 40 UMA. En cuanto a los Dres. Julián Pablo**



*Antonio Coronel y Juan Pablo Pedrozo, representantes de la demandada, se regula un total de 20 UMA. Ello dejando a salvo lo dispuesto en el artículo 2 de la ley 27423".*

A fs. 205 -auto de fecha 30/07/2025- se concedieron libremente los recursos impetrados por las partes actora, respecto del rechazo de la repetición solicitada; y por la demandada, ésta última sobre la decisión de fondo y la imposición de costas.

Radicados los autos ante esta Alzada, correspondió su remisión a la instancia de origen a los fines de la sustanciación de la apelación interpuesta a fs. 202 respecto de los honorarios, efectuada por los letrados de la actora, cuyos agravios fueron respondidos a fs. 208.

Elevadas nuevamente las actuaciones a este Tribunal, los apelantes introdujeron sus agravios a fs. 216/224 la actora -con réplica de ARCA a fs. 232/234- y a fs. 226/231 la demandada (sin réplica al vencimiento del plazo previsto por el art. 265).

Consecuentemente, se corrieron en vista al Ministerio Público Fiscal, quien a fs. 238/241 dictaminó en favor de confirmar la sentencia apelada.

II.- Para pronunciarse sobre la cuestión sometida a decisión, la magistrada de grado rememoró que la vía en curso fue promovida por Australtex S.A. con el objeto de que *"se ponga fin al estado de incertidumbre jurídica derivado de la exigencia del Anticipo del Impuesto PAIS sobre importaciones realizadas por su mandante entre el 23/07/23 y el 12/12/2023, en el marco de los Decretos 377/2023, 682/2022 y las RG AFIP 5393 y 5464"*.

En dicho marco, la sentenciante se expidió, en primer término, sobre la subsistencia del interés en emitir un pronunciamiento, pese a las modificaciones introducidas por los cambios normativos que implicaron que, al momento de dictar sentencia, el tributo cuestionado hubiera dejado de ser exigible, por haber vencido el plazo de vigencia de la Ley 27.541 y haber sido abrogadas las Resoluciones Generales 5464 y 5559 AFIP.

Sobre el particular recordó que la Corte tiene dicho que, aun cuando el cambio del marco fáctico o jurídico determine la ausencia de utilidad del fallo hacia el futuro, resulta de todos modos apropiado dictar





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

pronunciamiento en la hipótesis de que subsista el interés de las partes por los efectos jurídicos producidos durante el lapso anterior a esa variación (conf. Fallos: 331:1765; 335:1635; 336:593; 345:951; 345:1394), concluyendo en que tal doctrina resulta aplicable al caso en tanto los Decretos N° 682/2022 y 377/2023, y de las RG AFIP N° 5393 y 5464/2023, surtieron efectos jurídicos durante su vigencia y resulta evidente que las partes mantienen interés en determinar si esas disposiciones, vulneran o no, los parámetros fijados por la Constitución Nacional.

En su desarrollo se refirió a los antecedentes fácticos y normativos del caso; a los requisitos de procedencia de la acción declarativa de certeza, remitió al precedente de esta Alzada Exdte. FCR 15081/2023/2; se refirió a lo dispuesto por el artículo 41 de ley 27541 y los Decretos 682/2022 y 377/2023 y examinó la delegación legislativa del artículo 41 con miras a determinar si la misma excedió los límites fijados en el artículo 76 de Constitución Nacional.

Sobre el particular recordó que el artículo citado delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de extender el impuesto PAIS a "operaciones económicas en la medida en que impliquen la adquisición de moneda extranjera de manera directa o indirecta, e identificar en su caso nuevos agentes de percepción a los enunciados en el artículo 37", observando que tal redacción no delimitó la delegación en forma precisa, ni suministró lineamientos concretos, concediendo una delegación tan amplia que permitió al Poder Ejecutivo incorporar nuevos hechos imponibles al tributo a través del decreto 377/2023, comprendiendo las operaciones destinadas al Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego, excediendo con ello los límites fijados por el artículo 76 de la CN.

Asimismo, consideró que la normativa citada afectó el régimen promocional establecido por la Ley 19.640 del que resulta beneficiaria la actora en virtud de la actividad desarrollada dentro del régimen de promoción industrial.

Con fundamento en lo expuesto, la a quo declaró la inconstitucionalidad del Decreto N° 377/2023 en el entendimiento que el mismo fue emitido con posterioridad al vencimiento del plazo fijado para ejercer



las facultades delegadas de la Ley 27.541 y por haber excedido los límites de la delegación dados por la propia norma al extenderlo a operaciones de adquisición de moneda extranjera que no estaban previstas originariamente en la ley que lo creó.

Con tales argumentos la a quo dispuso hacer lugar, parcialmente, a la demanda interpuesta por Australtex SA.

No obstante, refirió que el pedido de la firma, de obtener el reintegro de las sumas que había tenido que abonar como consecuencia del tributo declarado inconstitucional, excedía el ámbito de la presente acción declarativa de certeza, por lo que -no existiendo un supuesto de vulnerabilidad que amerite apartarse del ordenamiento jurídico- consideró que dicho reclamo debía ser canalizado por las vías pertinentes.

III.- El pronunciamiento fue recurrido por la demandada Agencia de Recaudación y Control Aduanero -a fs. 199- y por la actora -fs. 204.

En su expresión de agravios -fs. 226/231- la demandada, dirigió sus primeras críticas a señalar que el Decreto 377/2023 fue dictado en ejercicio válido de una delegación legal vigente, que la emergencia declarada por la Ley 27.541 fue prorrogada en varias oportunidades (Decretos 260/2020, 167/2021, 867/2021, 863/2022) y que la Ley 27.742 reconoció la continuidad del estado de emergencia económica, fiscal y social; que la delegación conferida al PEN por el artículo 41, inc. a), no se encontraba extinguida al momento del dictado del Decreto 377/2023 y que dicho decreto no creó tributos, sino que desarrolló una facultad reglamentaria sin gravar la operación de importación en sí misma sino la adquisición de divisas en el Mercado Único y Libre de Cambios (MULC) para cancelar obligaciones de pago con el exterior -con independencia de la existencia, o no de un régimen promocional-.

En defensa de su postura la recurrente invocó los considerandos del decreto, la Ley 26.122 - que regula el trámite y alcances de la intervención del H. CONGRESO DE LA NACIÓN respecto de los decretos dictados por el PODER EJECUTIVO NACIONAL, al artículo 76 de la CN, al artículo 8° del Decreto N° 377/23 -en punto a la





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

prevista comunicación a la COMISIÓN BICAMERAL PERMANENTE del H. CONGRESO DE LA NACIÓN-, al artículo 100, inciso 12 de la CN, al procedimiento de control legislativo establecido en el Capítulo II del Título III de Ley N° 26.122 y a dictámenes emitidos por la PROCURACIÓN DEL TESORO DE LA NACIÓN (Dictámenes 143:96; 1997).

En segundo lugar, los agravios fueron destinados a dejar sentado que al tratarse el Impuesto País de un tributo de emergencia, de afectación específica que grava la adquisición de moneda extranjera para determinados fines, su hecho imponible no colisiona con el régimen de exenciones aduaneras de Tierra del Fuego por tratarse de un hecho económico-financiero distinto, al que no se le extienden los beneficios de la Ley 19.640.

En tercer orden, dedicó sus agravios a señalar que la derogación de la norma tornó abstracta la controversia; que el único interés residual era la repetición de los montos abonados, lo cual fue rechazado por la sentencia de grado y que la actora cuenta con otros medios legales para canalizar su pretensión de devolución.

Por último cuestionó la imposición de costas, peticionando se distribuyan en el orden causado y se agravió por la regulación de honorarios practicada a los letrados de la parte actora -por altos-.

IV.- A su turno -fs. 216/224- expresó agravios Australtex a través de su apoderado, los que tuvieron por objeto cuestionar el alcance dado a la acción declarativa de certeza, invocando la existencia de contradicción procesal, arbitrariedad y transgresión al deber de tutela judicial, plasmada en el rechazo de su reclamo de obtener el reintegro de las sumas abonadas en concepto de impuesto PAIS.

En defensa de su postura señaló que nos encontramos ante una declaración de inconstitucionalidad vacua por el alcance que se le ha dado a los efectos de la acción intentada, tildando de abstracta la sentencia que así se pronunció.

Sostiene que luce contradictorio que la sentenciante, por un lado, cite el precedente "Camaronera Patagónica" de la CSJN y, por otro, niegue la devolución solicitada.



Asimismo, entiende arbitrario, en lo sustancial, que sostenga que la devolución de los importes pretendidos puede ser objeto de otro tipo de acciones o reclamos de carácter patrimonial, sin señalar o justificar cuál sería el proceso aplicable al caso; desconociendo que no existe una vía idónea que comprenda la amplitud del objeto planteado en la presente acción -inconstitucionalidad y devolución resultante de lo cobrado sin causa legal-.

Sobre el particular, señala que los procedimientos de repetición reposan sobre la constitucionalidad de la normativa que dio lugar a los tributos cuya devolución se reclama, y no de una declarada inconstitucional como ocurre en el caso de marras; y que los órganos administrativos que posiblemente pudieran resolver este tipo de planteos no poseen competencia material para expresarse sobre constitucionalidades normativas.

Así, enfatiza que no puede obligarse al accionante a transitar jurisdicciones incompetentes, de manera simultánea o sucesiva, so pena de vulnerarse la tutela judicial efectiva y generar dispendios jurisdiccionales inútiles.

Agrega que el principio de Tutela Judicial Efectiva requiere que los procedimientos de ejecución sean accesibles para las partes, sin obstáculos o demoras indebidas, a fin de que alcancen su objetivo de manera rápida, sencilla e integral, lo cual se vería desnaturalizado si tuviera que dirigir la restitución de lo que el contribuyente en esta causa ha pagado ilegítimamente, a otro proceso judicial.

Asimismo, señala que debe incorporarse a la declaración de inconstitucionalidad expresada, la restitución de lo exigido coactivamente en contra del orden constitucional, tanto por el alcance que posee en la actualidad la acción declarativa de certeza (art. 322 del CPCCN), como por el objeto de la acción incoada cuyo contenido no puede ser comprendido en otro proceso ni procedimiento; so pena de negarse el acceso a la justicia y vulnerarse la tutela judicial efectiva peticionada en plazo razonable.





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

Finalmente, sostiene la inaplicabilidad del precedente "Cencosud" de la CSJN a las presentes actuaciones por tratarse de situaciones diferentes, concluyendo en que en el caso de su representada "Australtex" debe volverse la situación al estado anterior al pago pues este resultó inconstitucional.

V.- De las vistas oportunamente corridas solo la demandada refutó agravios mediante la presentación incorporada a fs. 232/234 a cuyos fundamentos nos remitiremos por razones de brevedad.

A fs. 243 pasaron los autos a Sentencia, resultando desinsaculado el suscripto para emitir voto en primer orden, conforme certificación obrante en autos.

VI.- Encontrándose de esta forma las actuaciones en condiciones de ser resueltas comenzaré recordando que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado en reiteradas ocasiones que el pronunciamiento no debe omitir el tratamiento de cuestiones oportunamente propuestas, cuando éstas sean conducentes para resolver el litigio (Fallos: 276-185, 267-354, 270-149, etc.) no obstante ello, también integra su inveterada doctrina, que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones, sino que basta que se ocupen de las conducentes para la decisión del pleito, exonerándolos de tratar cuestiones intrascendentes (Fallos: 274-113, 280-320, entre otros).

Respetando dichos parámetros, y por razones de orden expositivo estimo pertinente precisar cuál es el contexto fáctico y jurídico en el que se desenvuelve esta relación procesal, instada por Australtex S.A. como acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad contra la -entonces- Administración Federal de Ingresos Públicos a fin de poner fin a la estado de incertidumbre jurídica que generó la exigencia de pago del "anticipo del Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria", denominado "Impuesto Pais", respecto de los despachos de importación para consumo registrados por la actora desde el 23/07/2023 hasta el 12/12/2023 por aplicación de los Decretos N° 377/2023 y las RG AFIP N° 5393 y 5464 (y sus modificatorios y complementarios).

En particular la actora peticionó que se declare la inconstitucionalidad de los Decretos N°



682/2022 y 377/2023 (mod. y complementarios) y de las Resoluciones Generales citadas, disponiendo la devolución de lo pagado sin causa por los Anticipos del Impuesto País con más los intereses; y que se ordene al Organismo recaudador abstenerse de exigir diferencias por tal concepto.

VII.- Sobre la cuestión plateada he de recordar que mediante la Ley 27.541 -Capítulo 6°, Título IV- se creó el denominado "Impuesto para una Argentina Inclusiva y Solidaria" (Impuesto PAIS) el cual se aplicó bajo los lineamientos establecidos en el Decreto N° 377/2023, modificatorio del Decreto 99/2019 reglamentario de la ley, así como por los de la Resolución General (AFIP) N° 5393/2023 -modificatoria de la RG 4815/2020-.

Asimismo, señalaré que surge de autos -sin controversia alguna- que la empresa AUSTRALTEX S.A. desarrolla actividades en el territorio de Tierra del Fuego gozando, en los periodos objeto de análisis, de los beneficios impositivos y aduaneros instituidos por el Régimen de Promoción para la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur (Ley N° 19.640 y sus modificatorias).

Paralelamente, corresponde merituar que el 23/12/2019 se publicó en el B.O. la ley N° 27.541 de "Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública", mediante la cual, en su artículo 1°, se declaró la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, delegándose en el PEN las facultades comprendidas en dicha normativa, en los términos del artículo 76 de la CN, con arreglo a las bases de delegación previstas en su artículo 2 y hasta el 31/12/2020.

El citado art 2do, en cuanto establece las bases de dicha delegación, enumera (en cuanto aquí resulta de interés) la necesidad de: "a) Crear condiciones para asegurar la sostenibilidad de la deuda pública, la que deberá ser compatible con la recuperación de la economía productiva y con la mejora de los indicadores sociales básicos;...c) Promover la reactivación productiva, poniendo el acento en la generación de incentivos focalizados y en la implementación de planes de







## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

regularización de deudas tributarias, aduaneras y de los recursos de la seguridad social para las micro, pequeñas y medianas empresas; d) Crear condiciones para alcanzar la sostenibilidad fiscal...".

Así es como en el "Capítulo 6" (art 35 y sgtes) se creó el denominado "Impuesto Para una Argentina Inclusiva y Solidaria (PAIS)", consistente en la aplicación de una alícuota del 30% sobre la compra de moneda extranjera por parte de residentes argentinos destinada a la compra de ciertos bienes y servicios del exterior; norma posteriormente reglamentada por el Decreto N° 99/2019 y sus modificatorios, sin que, hasta aquí, ninguno de ellos alcanzara a gravar las operaciones de importación de mercadería o insumos que realizaba la accionante.

Sin embargo, el 24/7/2023 se publicó el Decreto N° 377/2023, mediante el cual se extendió la aplicación del Impuesto PAIS, incluyéndose la importación de mercadería en general, con algunas excepciones enumeradas en la misma norma, estableciendo el art 3ero específicamente que: *"para las operaciones previstas en los incisos b) y e) precedentes, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá establecer un pago a cuenta de hasta el NOVENTA Y CINCO POR CIENTO (95%), que se abonará en los términos y condiciones que fije ese organismo.*

*Las importaciones a que hacen referencia los citados incisos b) y e) [importación de mercaderías en general] comprenden a: i) las destinaciones definitivas de importación para consumo, incluyendo las que se perfeccionen en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur; ii) la introducción de la mercadería al área de zona franca, incluyendo la correspondiente a la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur; (...) El pago del impuesto por las obligaciones mencionadas en todos los incisos del primer párrafo de este artículo estará a cargo del adquirente o prestatario, pero deberán actuar en carácter de agentes de percepción y liquidación las entidades detalladas en el inciso a) del artículo 37 de la ley".*

Lo que -en apretadas síntesis- implica que las operaciones de compraventa de moneda extranjera, concretadas por parte de sujetos radicadas en el área



aduanera especial de Tierra del Fuego, quedarían alcanzadas por el tributo.

Respecto del pago a cuenta mencionado, la ex AFIP, en ejercicio de sus funciones de reglamentación, dictó la Resolución General N° 5393/2023, la cual establece en su artículo 5° que éste se determinará aplicando la alícuota del 7,125% sobre el precio de la mercadería para el caso de las operaciones del inciso e) del artículo 13 bis del Decreto N° 99/2019, (tasa que luego fue elevada al 17,5% por decreto 29/23) especificando que es "...el importador quien deberá cumplirla al momento de la oficialización de la destinación de importación, junto con los derechos, tasas y demás tributos que graven la importación" (artículo 6).

Completando el marco normativo que deberá ser ponderado, tendremos en cuenta que en el art 41 de la ya citada ley 27.541, el legislador dispuso: "Deléganse en el Poder Ejecutivo Nacional, las siguientes facultades: a) Incorporar nuevas operaciones al listado enunciado en el artículo 35, en la medida en que impliquen la adquisición de moneda extranjera de manera directa o indirecta, e identificar en su caso nuevos agentes de percepción a los enunciados en el artículo 37...".

VIII.- Precisos los términos de la controversia, he de señalar, en primer término, con relación a las objeciones formales que el Fisco formula en punto a la vía procesal escogida para ventilar la contienda, que no se percibe ninguna crítica concreta que permita conmover los argumentos por los que la juzgadora admitió la procedencia de la acción en los términos del art 322 del CPCCN, encontrando verificados sus recaudos de admisibilidad y frente a la inexistencia de otras vías procesales más aptas para que la actora pueda hacer valer en juicio sus derechos.

Y ello es así pues en la actualidad ya se encuentra consolidada la doctrina de la Corte Suprema que admite el ejercicio de las acciones directas de inconstitucionalidad como un medio idóneo -ya sea bajo la forma del amparo o la acción de mera certeza - para prevenir o impedir las lesiones de derecho de base constitucional.





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

A este respecto, se advierte en el subexamine, que se hallan cumplidos los recaudos del artículo 322 del CPCCN, los que no pueden ser desvirtuados a partir de meras citas de jurisprudencia como las que introdujo la accionada, las que a todas luces no se ajustan a la cuestión aquí en debate y por ende, son insuficientes para desconocer que la actora requiere certeza respecto de la constitucionalidad de una norma, que al extender los alcances de un impuesto -PAIS- por vía del instituto de la delegación legislativa, le causó un gravamen.

Así, en reiteradas oportunidades la Corte Suprema ha reconocido la procedencia de esta vía frente a pretensiones dirigidas a obtener la declaración de inconstitucionalidad de tributos nacionales o provinciales; planteos repelidos por tratarse de actos de imperio del Estado, así como ante decisiones consideradas actos de la administración a los que se les atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal (Fallos: 330:273; 329:4266; entre otros) argumentos en esencia similares a los que se alegan en estos autos.

Finalmente, recordaré que in re: "Provincia de Santiago del Estero c/ Estado Nacional y/o Y.P.F." (Fallos 307:1379) con antecedente en el caso "Hidronor c/ Provincia de Neuquén" y en sentido concordante con el dictamen del Procurador General de la Nación, en orden a la inexistencia de obstáculos de índole constitucional para que se admita el carácter de "causa" que inviste el ejercicio de las acciones declarativas, regladas por el artículo 322 del CPCCN- la Corte reconoció explícitamente la posibilidad de plantear una cuestión constitucional a través de esta vía, persiguiendo una declaración preventiva, que impida poner en vigencia una norma -tributaria también en aquel supuesto- contraria al orden constitucional.

En la causa referida, el Tribunal advirtió que la solicitud de declaración de certeza efectuada, no tenía carácter simplemente consultivo ni importaba una indagación meramente especulativa, siendo la acción ejercida un medio plenamente eficaz y suficiente para satisfacer el interés del proponente, y llegó incluso a reencauzar la acción -originariamente deducida como amparo en el marco del art. 322 CPCCN, por entender que



puede prescindirse válidamente del nomen juris utilizado por el actor, atendiendo a la real sustancia de la pretensión ejercida.

En este punto he de señalar que esta Alzada ya se ha expedido sobre el particular en el marco del Expediente N° 15801/2023 caratulado "TECNOMYL S.A. c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS s/INC APELACION", sentencia en que afirmamos que correspondía rechazar los argumentos intentados contra la procedencia formal de la acción impetrada -bajo esta forma especial de proceso de conocimiento abreviado- por encontrar reunidos sus recaudos de procedencia y constituir una vía procesal adecuada en la que ambos litigantes han podido ejercer eficazmente su derecho de defensa en juicio.

IX.- Sentado lo anterior, he de referirme a la delegación por decreto y a la interpretación que cabe acordar al procedimiento establecido en la materia por la Ley 26.122.

En ese orden de ideas señalaré que el Decreto 377/23, cuyo estudio nos convoca y que dio origen al gravamen tributario que alcanza a la actividad comercial de la actora, se trata de aquellos denominados "decretos delegados".

Sobre el tema es de recodar que el fallo "Cocchia" (316:2624) del año 1993 de la CSJN, se convirtió en uno de los principales antecedentes o caso testigo fundamental para lo que luego sería el artículo 76 de nuestra CN, incorporado al texto constitucional con la reforma de 1994, y que ya en aquella ocasión, luego de perfilar las características que hacen a una situación de emergencia nacional, el Máximo Tribunal sostuvo que: "Aun en situaciones de grave crisis o de necesidad pública, frente a la invocación de derechos subjetivos o agravios concretos dignos de la tutela judicial, corresponde a los jueces controlar si los instrumentos jurídicos implementados por los otros poderes del Estado no son contradictorios con la normativa constitucional".

La citada norma -art 76- dispone lo siguiente: "Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

que el Congreso establezca. La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa".

La materia en estudio debe necesariamente relacionarse con el artículo 99 inc. 3° C.N, que en su parte pertinente dice: "...El Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo" exceptuando a los decretos de necesidad y urgencia -los que, si bien deben ser diferenciados de los decretos delegados, aun así, se encuentran vedados en materia tributaria. El artículo 100, por su parte, en el inciso 12° manda al Jefe de Gabinete de Ministros "...Refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los que estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente".

Entra así en juego el procedimiento de control que el Congreso debe ejercer sobre toda la llamada "actividad legislativa" desplegada -en un contexto de excepción- por el Ejecutivo, el cual ha sido reglado por la Ley 26.122, en cuanto le impone al PEN someterlos a consideración de la Comisión Bicameral dentro de los 10 días de su dictado (cfr. artículo 12).

Si así no lo hiciera, la Comisión puede abocarse de oficio a su tratamiento (artículo 18), emitiendo un dictamen, acerca de la validez o invalidez del decreto y elevarlo al plenario de cada Cámara para su expresa consideración (artículo 13).

La ley exige que en el dictamen aquélla deba pronunciarse expresamente sobre la procedencia formal y la adecuación del decreto a la materia y a las bases de la delegación, así como al plazo fijado para su ejercicio (artículo 13). El plazo para emitir el dictamen es de 10 días (art 19).

Sin embargo, no quedan dudas que, aun cuando el procedimiento que brevemente hemos descripto no se cumpla -total o parcialmente- o lo sea a destiempo, el art 17 prevé 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, tienen plena vigencia", por lo establecido en el artículo 2° del Código Civil, por lo que hasta tanto ambas Cámaras del Congreso ejerzan la posibilidad prevista en el art 24, estas normas deben considerarse vigentes y con fuerza ejecutoria.

Ello surge expresamente del mencionado art 24: "El rechazo por ambas Cámaras del Congreso del decreto de que se trate implica su derogación de acuerdo a lo que establece el artículo 2° del Código Civil, quedando a salvo los derechos adquiridos durante su vigencia".

Lo que me lleva a concluir, tal y como lo hemos hecho en otros precedentes de ribetes similares, que hasta que ambas Cámaras no los rechacen, este tipo de decretos conserva, por expresa disposición legal, su plena vigencia.

X.- Ahora bien, corresponde en este punto de mi desarrollo adentrarme en las críticas vertidas por la demandada, con relación a la invocada legitimidad de la decisión presidencial que gravó con el "Impuesto País" una serie de operaciones que, anteriormente, no se encontraban alcanzadas por el tributo.

Para ello, diré que el Alto Tribunal fue paulatinamente adoptando una posición más estricta en cuanto a las excepcionales y restrictivas circunstancias que deben verificarse para que sean legítimos los actos de delegación legislativa.

En el precedente "Colegio Público de Abogados de Capital Federal c/ Estado Nacional-PEN- ley 25414 decr. 1204/01 s/ amparo" del año 2008", destacó que: "1°) la delegación sin bases está prohibida y 2°) cuando las bases estén formuladas en un lenguaje demasiado genérico e indeterminado, la actividad delegada será convalidada por los tribunales, si el interesado supera la carga de demostrar que la disposición dictada por el Presidente es una concreción de la específica política legislativa que tuvo en miras el Congreso al aprobar la cláusula delegatoria de que se trate" (cons. 12 del voto de la mayoría).

De ello puede extraerse que la Corte ha establecido una relación inversamente proporcional entre bases vagas o imprecisas de delegación e inversión y profundización de la carga de la prueba en cabeza del





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

Poder Ejecutivo o del interesado en hacer valer el decreto (en el caso, el Fisco), quien además de justificar las exigencias constitucionales (materias de administración y emergencia, dentro de las bases de la delegación y por el tiempo allí determinado) deberá probar que la reglamentación delegada es consistente con las bases fijadas por el Congreso (conforme arts. 76 y 100 inc. 12 de la Constitución nacional). "Por consiguiente, la defensa del decreto legislativo tendrá mayores probabilidades de éxito cuanto más claras sean las directrices de la ley delegatoria y menores, cuando ellas consistan sólo en pautas indeterminadas" (cons. 12 del voto de la mayoría).

XI.- Trasladando dicho parámetro de interpretación al caso de autos, debo concluir en que los argumentos de la demandada, orientados a demostrar que el Ejecutivo se mantuvo dentro de las bases de la delegación resultan insuficientes.

Y ello es así, pues partiendo del texto constitucional y del debate de los constituyentes que precedió a la aprobación del texto del art 76, no es posible avalar que dentro del concepto de "materias de administración" a las que alude el art 76 citado, se encuentre comprendida la creación de tributos o el establecimiento de sus elementos esenciales, pues interpretar lo contrario, importaría la desnaturalización y avasallamiento de un principio rector de nuestra organización constitucional como es el principio de reserva de ley en materia tributaria.

En palabras de la Corte "... el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes.

En tal sentido, este principio 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..." (conf. "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa", Fallos: 329:1554, sentencia del 9/5/2006, en este mismo sentido, causa "Camaronera



Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo" (Expte. C. 486. XLIII. REX, sentencia del 15/4/2014; entre muchos otros).

XII.- Sentado lo anterior he de agregar que la ley delegante (N° 27.541) efectivamente declaró el estado de "emergencia pública" en su artículo 1ero, en los siguientes términos: "Declárase la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social, y deléguese en el Poder Ejecutivo nacional, las facultades comprendidas en la presente ley en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional, con arreglo a las bases de delegación establecidas en el artículo 2°, hasta el 31 de diciembre de 2020".

En función de ello, al momento en que fue dictado el Decreto 377/23, el plazo fijado por la ley delegante había fenecido, sin que ley posterior del Congreso hubiera habilitado su prórroga o extensión, por lo que ésta sola verificación temporal es suficiente para confirmar la invalidez constitucional de la norma.

Integraré este concepto descartando, a contrario de lo que sostiene la demandada, que la norma delegante pudiera haberse visto prorrogada en virtud de los Decretos de Necesidad y Urgencia que durante el año 2020 fueron dictados como consecuencia de la pandemia del Covid 19 - DNU Nro 260/2020 y sus sucesivas modificaciones hasta el 31/12/2023 - los que limitados a la emergencia sanitaria, no pueden ser reputados como suficientes para habilitar una inexistente prórroga, esto es, más allá del plazo establecido por el Congreso en la ley 27.541

En esa misma línea, la Ley 26.122 prevé en el artículo 11 que "las bases a las cuales debe sujetarse el poder delegado no pueden ser objeto de reglamentación circunstancia lógica si se por el Poder Ejecutivo", entiende que el órgano ejecutivo que recibe la delegación no es quien podría extender el plazo de esta atribución excepcional y restrictiva por pertenecerle constitucionalmente a otro Poder del Estado -el Congreso.

XIII.- Una reflexión adicional merece el art 41 de la ley que instituyó el denominado Impuesto







## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

País, pues es a partir de su redacción que entiende el Fisco que se encontraba para gravar las operaciones alcanzadas por el decreto 377/23.

Previo a emprender esta tarea, y para descartar cualquier posible exceso en la función jurisdiccional, recordaremos que en forma conteste a lo expresado en el precedente "Verrocchi", y aún antes, en el fallo "Videoclub Dreams", la Corte ha admitido que los presupuestos fácticos ya sea del estado de necesidad y urgencia o de aquellos recaudos habilitantes de la delegación legislativa, deben ser evaluados por los jueces, en cada caso concreto.

El razonamiento aplicado es el siguiente: si es competencia del Tribunal controlar la existencia de una genuina situación de emergencia que obligue al Estado a amparar los intereses vitales de la comunidad, para avalar el dictado de una ley de emergencia (Fallos 136:161, "Ercolano"; 172:21, "Avico"; 243:449, "Nadur"; 313:1638, "Videla Cuello"; 330:855, "Rinaldi", entre otros) con más atención o profundidad debe realizar dicha evaluación cuando el Poder Ejecutivo, en forma unilateral, ejerce facultades legislativas que no le pertenecen.

En ejercicio de tales atribuciones constitucionales, examinaré los términos del apuntado artículo 41, del que surge la facultad delegada de: "... incorporar nuevas operaciones al listado enunciado en el artículo 35, en la medida en que impliquen la adquisición de moneda extranjera de manera directa o indirecta, e identificar en su caso nuevos agentes de percepción a los enunciados en el artículo 37".

Retomando los conceptos antes vertidos, en cuanto a la imperiosa necesidad de que la ley delegante sea precisa y suministre lineamientos concretos que limiten la actividad que a partir de ella realice el poder administrador, se advierte tal amplitud en la redacción de la norma, que de hecho permitió que el Ejecutivo creara nuevos hechos imponibles del Impuesto PAÍS, circunstancia que excede todos los límites de una delegación constitucional.

En este punto he de señalar que coincido con la a quo en cuanto a que las operaciones de importación de mercaderías no se encontraban alcanzadas por



el Impuesto PAIS conforme a los términos de la ley de origen Nro 27.541 y que la decisión de gravarlas provino exclusivamente del Decreto N° 377/2023, afectándose al mismo tiempo un régimen tributario promocional vigente según ley 19.640, que el legislador ni siquiera tuvo en miras al momento de la creación del impuesto, pues en ningún momento fue citado en todo su articulado.

Recurriré nuevamente a los conceptos que el Máximo Tribunal sentó en el ya citado precedente "Camaronera Patagónica" en el que dejó en claro que "...debe enfatizarse, de manera correlativa, que ese valladar inmovible 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.

En 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 Ejecutivo" (Fallos: 326:4251)(...), ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecen, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo de que se trata. (...) no hay otra disposición en su articulado que permita establecer, con claridad y sin duda alguna, las pautas de la clara política legislativa a las cuales debe atenerse el Presidente.

Es más, de su lectura no puede siquiera intuirse que el Poder Legislativo haya delegado en el Ejecutivo la posibilidad de crear este tipo de gravámenes, más allá de la admisibilidad constitucional de tal mecanismo que, como se señaló anteriormente, debe ser enérgicamente rechazada.

Lo cual me permite concluir en que el Decreto N° 377/2023 es inconstitucional por haberse excedido de los límites de la norma delegante, en tanto la ley 27.541 no le confirió al Ejecutivo la facultad de gravar con el impuesto PAIS a los beneficiarios del





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

régimen promocional de la ley N° 19.640, conclusión que, una vez declarada, me exime de tratar los restantes agravios planteados, los que resultarían ya inconducentes.

XIV.- En virtud del desarrollo que precede, propondré al acuerdo del tribunal confirmar el pronunciamiento de grado, en cuanto declaró la inconstitucionalidad del compendio normativo que alcanzó con el "Impuesto PAÍS" las operaciones de compraventa de moneda extranjera concretadas por el accionante dentro de la zona aduanera especial.

Consecuentemente, corresponde que me expida sobre el recurso promovido por Australtex, contra el punto de la sentencia de grado que rechazó su solicitud de obtener el reintegro de las sumas que tuvo que abonar como consecuencia del tributo declarado inconstitucional, e instó al accionante a acudir "por otra vía" para obtener el recupero de los importes abonados.

Al respecto, diré que encuentro que dicha solución no resulta razonable, y a la vez afecta el principio de tutela judicial efectiva, en tanto vacía de contenido e interés actual a la declaración de inconstitucionalidad que aquí ha sido pronunciada, y le impone al justiciable la carga transitar un segundo proceso de similares características para satisfacer la pretensión que justificaba su planteo.

Por lo demás, resulta dable recordar que la delicada misión que la Constitución Nacional encomienda a los jueces, en el marco del control de convencionalidad que debemos ejercer sobre las normas que se impugnan en base a una contradicción con otras de mayor jerarquía, requiere inexorablemente verificar que exista un interés actual y concreto en su declaración; que en este caso viene dado, justamente, por el menoscabo patrimonial que el accionante ha sufrido como consecuencia de un impuesto que no había sido legalmente creado.

De allí que no luzca razonable pretender que el interesado acredite dicho perjuicio para poder acceder a una sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma, para, luego de verificado, conminarlo a iniciar una nueva acción judicial para que dicho pronunciamiento produzca efectos.



Por lo expuesto, considero que debe revocarse parcialmente la sentencia de grado incorporando a la declaración de inconstitucionalidad del Decreto 377/2023 la obligación de restituir las sumas percibidas por el organismo recaudador por tal concepto.

Ello así, en virtud de los alcances de la acción declarativa de certeza (art. 322 del CPCCN) y teniendo en cuenta el objeto de la acción incoada, cuyo contenido no puede ser comprendido en otro proceso ni procedimiento, so pena de negarse el acceso a la justicia y vulnerarse la tutela judicial efectiva petitionada en plazo razonable.

XV.- Resta que me pronuncie sobre los últimos argumentos del recurrente, que se dirigen a las pautas que deberán ser observadas a la hora de liquidar los importes sujetos a restitución.

Recordaré que los cuestionamientos sobre el punto anticipan que en el caso no deberían observarse los parámetros establecidos en el precedente "Cencosud" de la CSJN, por no tratarse aquí de la "repetición de un tributo aduanero", sino de restituirle a Australtex los anticipos que tuvo que abonar como consecuencia de un impuesto declarado inconstitucional; lo cual insta que se practique mediante la conversión en Pesos al tipo de cambio vigente el último día hábil anterior al pago, de la cantidad de Dólares Estadounidenses que su mandante tuvo que entregar.

Sobre estos argumentos, diré que de las constancias del expediente surge que, entre el 23/07/2023 y el 12/12/2023, inclusive, Australtex SA registró ante la Dirección General de Aduanas la importación para consumo de numerosos despachos aduaneros (que precisó en su escrito de inicio) sobre los cuales -en virtud de lo establecido por la Ley N° 27.541 y el Decreto N° 377/2023 -sus complementarios y modificatorios- y RG AFIP N° 5393, el "Sistema Informático Malvina" le exigió, en concepto de "Anticipo del Impuesto PAIS (Códigos 96 y 97)", el pago del 7,125% del valor FOB del total de la mercadería abarcada por tales operaciones.

La naturaleza misma del enunciado, la identificación de la autoridad que ofició como agente de retención/recaudación y la esencia misma del hecho





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

imponible (adquisición de moneda extranjera para operaciones de importación) me persuade de que, por más de que existan diferencias entre el tributo que aquí nos ocupa y el que la Corte tuvo a la vista al momento de dictar el precedente "Cencosud" (circunstancia lógica y evidente, a partir del principio que veda la doble imposición de un mismo hecho imponible) el razonamiento que inspiró esa sentencia resulta plenamente aplicable al sub lite; en tanto, en ambos supuestos, se trata del criterio que debe ser seguido a la hora de repetir impuestos declarados inconstitucionales, determinados sobre una base mensurada en moneda extranjera, pero abonados mediante su conversión a pesos argentinos.

En aquella ocasión, dijo la CSJN que "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. En consecuencia, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago, pues -de acuerdo con la doctrina del precedente E.222.XLI. "Editorial Perfil S.A.", sentencia del 12 de agosto de 2008-, en las condiciones indicadas, no existe suma alguna que deba ser devuelta en dólares estadounidenses ni que deba ser transformada a pesos en los términos del decreto 214/02".

Seguidamente, añadió 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".

Razonamiento que no se ve conmovido a partir del escueto desarrollo que el recurrente dedicó a mencionar que no se trataría aquí de una "cuestión aduanera", en base a una mera discrepancia respecto del resultado que arrojaría una metodología que ha sido inveteradamente sostenida por la Corte Suprema en supuestos similares.



Como corolario de lo anterior, y advirtiendo que en la presentación de origen no se dirigieron cuestionamientos concretos contra el mecanismo de actualización que fija el Código Aduanero para casos equiparables, propondré al Acuerdo del Tribunal que los importes a reintegrar sean los mismos que el contribuyente tuvo que abonar; actualizados conforme a las pautas contenidas en el Artículo 811 del cuerpo normativo de mención.

XVI.- Resta tratar el agravio relativo a la imposición de costas y honorarios.

En cuanto a lo primero, considero que los gastos del proceso deben ser soportadas por la demandada en su condición de perdedora y por haber dado motivos suficientes para litigar, manteniendo su posición contraria a la doctrina del Máximo Tribunal en la materia que, a partir de los conocidos precedentes aquí citados, ha dejado de ser original o novedosa.

Sobre lo segundo (honorarios profesionales) entiendo pertinente revocar la regulación que *in abstracto* fuera estimada en el pronunciamiento que había rechazado la solicitud de reintegros sobre la que me he expedido previamente, y diferir su estudio hasta tanto exista liquidación firme, que permita aplicar las pautas contenidas en la Ley Arancelaria.

Por lo tanto, propondré al acuerdo: 1) CONFIRMAR PARCIALMENTE la sentencia apelada, en cuanto declara la inconstitucionalidad para el caso, del Decreto 377/23 y Resoluciones Generales 5393 y 5464; 2) REVOCAR el punto resolutorio 2 del pronunciamiento, HACIENDO LUGAR al reintegro de las sumas abonadas por Australtex en el marco de los despachos aduaneros acompañados a su escrito de demanda, lo cual deberá ser concretado respetando la misma cantidad de Pesos Argentinos que fueran entregados con más intereses a calcular conforme el artículo 811 y cc del Código Aduanero; 3) IMPONER LAS COSTAS de ambas instancias a la demandada, en su condición de vencida; 4) REVOCAR la regulación de honorarios contenida en el punto 4 y DIFERIR su estimación, hasta que exista liquidación aprobada; 5) REGULAR LOS HONORARIOS de los letrados de la parte actora





## Poder Judicial de la Nación

### CAMARA FEDERAL DE COMODORO RIVADAVIA

en un 30% de lo que sea regulado en la instancia de grado, sin corresponder los del organismo recaudador, en virtud de lo expuesto en el artículo 02 de la ley arancelaria.

El Dr. Javier M. Leal de Ibarra adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que antecede, el Tribunal RESUELVE:

1.- CONFIRMAR PARCIALMENTE la sentencia apelada, en cuanto declara la inconstitucionalidad para el caso, del Decreto 377/23 y Resoluciones Generales 5393 y 5464;

2.- REVOCAR el punto resolutorio 2 del pronunciamiento, HACIENDO LUGAR al reintegro de las sumas abonadas por Australtex en el marco de los despachos aduaneros acompañados a su escrito de demanda, lo cual deberá ser concretado respetando la misma cantidad de Pesos Argentinos que fueran entregados con más intereses a calcular conforme el artículo 811 y cc del Código Aduanero;

3.- IMPONER LAS COSTAS de ambas instancias a la demandada, en su condición de vencida;

4.- REVOCAR la regulación de honorarios contenida en el punto 4 y DIFERIR su estimación, hasta que exista liquidación aprobada;

5.- REGULAR LOS HONORARIOS de los letrados de la parte actora en un 30% de lo que sea regulado en la instancia de grado, sin corresponder los del organismo recaudador, en virtud de lo expuesto en el artículo 02 de la ley arancelaria.

Se firma la presente en los términos del art 109 del RJN (Ac. del 17/12/52) por encontrarse vacante el tercer cargo de juez de Cámara.

Protocolícese, notifíquese, publíquese y devuélvase.

JAVIER M. LEAL DE IBARRA

ALDO E. SUÁREZ

