Buenos Aires, 30 de diciembre de 2024.-

**VISTOS** estos autos 20.372/2024 caratulados “Viterra Argentina SA (TF 2299742-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo” y

**CONSIDERANDO**:

I.- El 18/10/2017, Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFyA solicitó a la Aduana de San Lorenzo (Provincia de Santa Fe), la devolución de las sumas que -en su entendimiento- habría abonado indebidamente en concepto de derechos de exportación respecto de la destinación “11 057 EC03 001201 W”, que le fueran liquidados conforme lo normado por la resolución ex MEyP 126/2008, con más los intereses correspondientes (ver esp. fs. 115/154 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

En sustento de su reclamo:

-planteó la improcedencia de la aplicación de las disposiciones de la resolución ex MEyP 126/2008, que tildó de inconstitucional, puesto que, al tiempo de la oficialización de la solicitud de exportación, dicho precepto no contaba con la necesaria ratificación del Congreso Nacional; y

-consintió el pago de derechos de exportación según una alícuota del 5%, conforme lo normado por el decreto 509/2007; dispositivo normativo que, al tiempo de los hechos, se encontraba ratificado por el Congreso Nacional.

En cuanto a los términos de la devolución, reclamó que el pago fuera efectuado en dólares estadounidenses, o bien, si fuera en pesos argentinos, el monto necesario para adquirir, al momento de su efectiva cancelación, la cantidad de dólares estadounidenses oportunamente abonados; ello con más intereses a calcular según la tasa de interés pasiva fijada por el BCRA, conforme lo resuelto por el Alto Tribunal en autos “*Alubia*” y esta Cámara en ciertos precedentes citados (conf. esp. capítulo V “Importe de la repetición, moneda de devolución” del reclamo administrativo).

II.- Por resolución AD SALO 85/2022, el Departamento Aduana de San Lorenzo desestimó el pedido de devolución seguido por

Viterra SA (ver esp. fs. 195/199 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

III.- Solicitada la revisión del acto por parte de Viterra Argentina SA, como continuadora de Oleaginosa Moreno Hermanos SACIFyA, por resolución del 31/5/2024, la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación desestimó la pretensión actoral y, en consecuencia, confirmó la resolución aduanera en cuanto rechazó la acción de repetición intentada, con costas por su orden (conf. esp. fs. 5/32 y 389/392 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Para así decidir, en sustancial síntesis, fue aplicada la doctrina resultante de la decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación adoptada en autos *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"*, resol. del del 26/4/2022, según la cual:

-dicho organismo administrativo con facultades jurisdiccionales se encontraba imposibilitado de declarar la inconstitucionalidad de una norma, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente;

-el Poder Ejecutivo Nacional se encontraba facultado para establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el artículo 755 del Código Aduanero; y

-no correspondía declarar la invalidez del decreto 126/2008 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal de la Nación debiera expedirse respecto de resoluciones que denegaran la repetición de derechos de exportación abonados por aplicación del mencionado precepto respecto de destinaciones registradas a partir del 4/9/2018, fecha de entrada en vigencia del decreto en cuestión, y hasta el 4/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467.

Resta añadir que la distribución de las costas, decidida por mayoría, respondió al hecho que la solución alcanzada en cuanto al fondo del asunto se basara en una decisión plenaria del Tribunal Fiscal de la Nación, sumado a que, dada la complejidad de la cuestión debatida, las partes pudieron creerse con derecho a litigar.

IV.- Disconforme con lo resuelto, Viterra Argentina SA apeló, fundando oportunamente su pretensión recursiva (ver esp. fs. 395 y 434/491 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Tras referir los antecedentes del caso, en sustancial síntesis, la exportadora:

-cuestionó la aplicación de la solución plenaria adoptada en autos *"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA"*;

-planteó la ilegitimidad del pago efectuado, sustentado en la resolución ex MEyP 126/2008, que estableció la alícuota aplicable para los derechos de exportación cancelados, a la que tildó de nula de nulidad absoluta e insalvable, por no reconocer fuente en una norma legal válida;

-recordó que los derechos de exportación, resultan ser impuestos, sobre los cuales rige el principio de legalidad en materia tributaria;

-explicó que, al tiempo en que fuera oficializado el permiso de embarque por el que reclamaba en autos, la resolución ministerial impugnada no había sido ratificada por el Congreso Nacional, desoyendo así el principio de reserva de ley en materia tributaria y lo resuelto por el Alto Tribunal en autos "*Camaronera Patagónica SA*" (*Fallos*, 337:388);

-sostuvo que debía revisarse lo decidido por importar un apartamiento del principio de legalidad en materia tributaria, tal como fuera destacado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Camaronera Patagónica SA*", *op. cit.*;

-hizo hincapié en la prohibición de llevar a cabo delegaciones legislativas en el Poder Ejecutivo Nacional, conforme lo normado por el artículo 76 de la Constitución Nacional, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso Nacional estableciera al efecto.

En este sentido, advirtió que podría juzgarse válido el reconocimiento legal de atribuciones que quedaran libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, pero siempre que la política legislativa hubiera sido claramente establecida por el Congreso Nacional, lo que no habría acontecido en la especie.

-explicó que el derecho de exportación establecido por medio de la resolución ex MEyP 126/2008 resultaba inconstitucional, por carecer de sustento en ley delegante alguna, siendo dictada sin la existencia de una clara política legislativa en la materia;

-alegó que el artículo 755 del Código Aduanero no configuraba una norma delegante válida, en tanto no establecía los elementos esenciales del tributo de que se trataba;

-postuló que la fijación de la alícuota de un derecho de exportación no constituía una facultad autónoma o reglamentaria del Poder Ejecutivo Nacional en los términos del artículo 99, incisos 1° y 2°, de la Constitución Nacional; y

-precisó los alcances y términos de la doctrina que emanaba del fallo dictado por el Alto Tribunal en autos "*Camaronera Patagónica SA*", que -en su entendimiento- resultaba plenamente aplicable al caso.

Al fin de reforzar su pretensión, citó distintos precedentes jurisprudenciales en los que fuera aplicada la doctrina resultante de "*Camaronera Patagónica SA*".

En función de lo expuesto, consideró que correspondía admitir su pedido de repetición.

Luego, en cuanto a los términos en que debía ordenarse la devolución, sostuvo que el contexto inflacionario de los últimos años y la creciente desvalorización de la moneda nacional, determinaban que la prohibición de actualización de los créditos fiscales y las tasas de interés previstas en la resolución ex MEyP 314/2004 y en las resoluciones ME 559/2022 y 3/2024, resultarían ilegítimas e inconstitucionales al ocasionarle un daño económico y financiero cierto.

Al punto, sostuvo que la tasa de interés prevista tanto en la resolución ex MEyP 314/2004, como en las resoluciones ME 559/2022 y 3/2024, resultarían negativas, neutralizando así la función resarcitoria de tales accesorios; importando las fijadas en los últimos dos preceptos mencionados un retroceso respecto de las tasas vigentes bajo la resolución ex MH 598/2019.

Resaltó que la jurisprudencia reconoció a los contribuyentes una tasa mayor a la prevista por la resolución ex MEyP

314/2014, aplicando en su lugar la tasa pasiva promedio que publica el BCRA.

En este sentido, solicitó que se declarara la inconstitucionalidad o inaplicabilidad de las tasas de interés previstas en las resoluciones ex MEyP 314/2004 y ME 559/2022 y 3/2024, y, por consiguiente, se dispusiera la aplicación de una tasa de interés positiva, no inferior a la de inflación publicada por el Índice de precios al consumidor (IPC), o bien, la tasa de interés pasiva promedio publicada mensualmente por el BCRA; ello desde el mes de promoción de la demanda y hasta la fecha de efectivo pago.

Por lo expuesto, Viterra Argentina SA solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, se hiciera lugar al pedido de repetición que intentara, con más los intereses resarcitorios correspondientes y costas.

Dicha presentación fue replicada por el Fisco Nacional (conf. esp. fs. 499/502 del hipervínculo que antecede).

V.- También apeló el Fisco Nacional, fundando en ese mismo acto su pretensión recursiva (ver esp. fs. 412/418 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

Cuestionó únicamente el modo en que fueron distribuidas las costas.

Manifestó que, en la especie, correspondía estar al principio general rector en la materia previsto en el artículo 68, primera parte, del CPCCN.

Puso de resalto que resultó vencedor en el pleito y que por el pronunciamiento recurrido no se justificó válidamente el apartamiento del lineamiento general que determina que las costas sean soportadas por el vencido.

Sostuvo que el hecho que la cuestión de fondo hubiera sido resuelta por aplicación de la doctrina plenaria sentada por el Tribunal Fiscal de la Nación en autos “*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA*” en modo alguno constituía un factor suficiente para apartarse del principio general rector en materia de costas.

Tildó de infundada y escueta la justificación dada por el pronunciamiento apelado para apartarse del principio general rector en la materia.

Advirtió que la cuestión de fondo debatida fue resuelta sobre la base de los mismos argumentos que sostuviera al contestar el recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Citó doctrina que, en su entendimiento, avalaría su postura.

Asimismo, a todo evento, refirió que la eximición de costas con asiento en un cambio de criterio jurisprudencial exigía un desistimiento por parte de quien se viera perjudicado por el nuevo criterio; supuesto que no se verificó en la especie, en tanto la actora sostuvo su postura pese al dictado del mentado plenario, manteniendo su reclamo tendiente a obtener el reintegro de las sumas que abonara en concepto de derechos de exportación.

En función de lo expuesto, el Fisco Nacional peticionó que se revocara -en cuanto fue motivo de agravio- el pronunciamiento apelado, con costas de esta instancia judicial a cargo de la exportadora.

Dicha presentación no fue replicada por la exportadora.

VI.- Remitidas las actuaciones en vista, el señor Fiscal General de Cámara, consideró:

-que en caso que la Sala considerara que existe una diferencia susceptible de repetición entre lo que la accionante abonó en concepto de derechos de exportación conforme la resolución ex MEyP 126/2008 y el importe que hubiera correspondido pagar, el planteo de violación del principio de reserva de ley debía resolverse ser resuelta conforme los lineamientos resultantes del fallo dictado por el Alto Tribunal en autos *"Camaronera Patagónica SA"*; y

-que el planteo de inconstitucionalidad de la resolución ME 559/2022 debía ser desestimado, toda vez que la apelante se limitó a señalar genéricamente que la aplicación de la tasa allí prevista no compensaba la inflación registrada en el período comprendido en autos, sin efectuar un análisis riguroso que comprobara que esa norma resultara lesiva de sus derechos constitucionales.

VII.- En este contexto, cuadra advertir que no se encuentran controvertidas las operaciones de exportación bajo trato, ni los elementos resultantes de sus declaraciones, las características de la mercadería involucrada, su posición arancelaria, etcétera; limitándose la controversia suscitada, atento los términos del reclamo seguido, a determinar si se ajusta a derecho el pago de derechos de exportación al 20% de su valor FOB según lo normado por la resolución ex MEyP 126/2008.

Al punto, resulta atinado destacar que, en el caso, mediante la destinación “11 057 EC03 001201 W”, oficializada el 23/6/2011, Viterra Argentina SA exportó mercadería declarada como “biodiesel puro”, bajo la posición arancelaria “3824.90.29.100P”; reclamando la devolución de la diferencia entre lo abonado en concepto de derechos de exportación por aplicación de la resolución ex MEyP 126/2008 y lo que, en su entendimiento, hubiera correspondido de aplicar la norma correcta, esto es, el decreto 509/2007 (conf. esp. fs. 244/253 y 187 del hipervínculo incluido en el presente párrafo).

VIII.- Precisado ello, cuadra advertir que, en la especie, no se encuentra controvertido que por decreto 509/2007 se fijó una alícuota en concepto de derecho de exportación respecto del biodiesel del 5%; siendo elevada al 20% mediante la resolución ex MEyP 126/2008.

Al respecto, cuadra señalar:

-que de los considerandos que anteceden su parte resolutiva surge que la resolución ex MEyP 126/2008 fue dictada en función de lo previsto en el Código Aduanero, la Ley de Ministerios, según su texto ordenado por decreto 438/1992 y sus modificaciones; y en uso de las facultades conferidas por los decretos 2752/1991 y 2275/1994 y sus modificatorios; y

-que, conforme lo normado en su artículo 2°, la resolución ex MEyP 126/2008 entró en vigencia al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina, lo que aconteció el 12/3/2008; por manera que surtió efectos a partir del 13/3/2008.

IX.- Precisada la plataforma fáctica y normativa involucrada en la especie, se advierte que, a los fines de la dilucidación del caso, cuadra seguir la doctrina que emana del pronunciamiento dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos *“Camaronera Patagónica SA c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”,* sent. del 15/4/2014 (registrado en *Fallos,* 337:388).

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal, al analizar la validez de la resolución del Ministerio de Economía 11/2002, por la que se fijaron ciertos derechos a la exportación para consumo, a determinadas mercaderías, identificadas según la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM), destacó, en cuanto aquí interesa resaltar, que:

-el principio de reserva de ley en materia tributaria no cede en caso que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el artículo 76 de la Constitución Nacional;

-los aspectos sustanciales del derecho tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (artículo 76), autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo;

-ni la ley 22.415 ni mucho menos la 25.561 establecieron, siquiera con mínimos recaudos, los elementos esenciales del tributo examinado;

-resultaba admisible que el Congreso Nacional atribuya al Poder Ejecutivo Nacional ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijasen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa;

-la resolución cuestionada no se ajustaba a los parámetros señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedó -en el caso- completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional;

-el Poder Legislativo Nacional dictó las leyes 25.148, 25.645, 25.918, 26.135 y 26.519, con incidencia en la solución de dicha controversia; advirtiéndose al respecto que -con excepción de la ley 26.519- las restantes contenían una estructura similar ya que, por una parte, ratificaban la totalidad de la delegación legislativa, por los plazos y

en las condiciones que allí se establecen y, en lo que al caso interesaba, aprobaban la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma constitucional de 1994;

-si bien la decisión de ratificar en forma general un amplio y variado número de normas que abarcaban diversas materias podía ser objetable desde el ángulo de la técnica legislativa, ello no resultaba suficiente para privar de validez a la ley 25.645 y a aquellas que, con el mismo objetivo, la precedieron o sucedieron; y

-la ley 25.645 carecía de eficacia para convalidar retroactivamente una norma que adolecía de nulidad absoluta e insanable -como la resolución ME 11/2002-, pero no existía razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia.

Con asiento en estas consideraciones, el Alto Tribunal determinó que la invalidez de la resolución ME 11/2002 se circunscribía al período comprendido entre el 5/3/2002 (fecha en que entró en vigor) hasta el 24/8/2002, momento a partir del cual rige la ley 25.645, disposición que le otorga a su contenido rango legal.

X.- Si bien los pronunciamientos del Alto Tribunal no resultan obligatorios para los tribunales de las instancias anteriores fuera de los juicios en los que son dictados, en atención a la trascendencia que en el orden judicial revisten las decisiones de la Autoridad Suprema del Poder Judicial de la Nación, corresponde por razones de economía procesal y a fin de evitar un dispendio jurisdiccional, aplicar la doctrina sentada por aquel (conf. CSJN, *Fallos*, 311:1644 y 2004 y esta Sala, en autos 3950/2017 *“Macchiavelli, Andrea Mariana c/EN - Mº Justicia DDHH s/proceso de conocimiento”*, sent. del 28/11/2019 y su cita; entre otros).

Es que, ciertamente, y en consonancia con lo que se viene expresando, no puede dejarse de lado la doctrina que emana de los precedentes del Máximo Tribunal pues, tal como se ha sostenido reiteradamente, los restantes tribunales deben un acatamiento moral a su doctrina, habida cuenta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resulta ser el máximo intérprete de la aplicación del derecho en el ámbito nacional, lo que torna aconsejable seguir sus lineamientos para así mantener la unidad de la interpretación de la ley.

XI.- En este contexto, cuadra señalar que las consideraciones del Máximo Tribunal en el precedente antes reseñado, dan respuesta al caso y determinan la admisión de la apelación deducida por la accionante, la revocación del pronunciamiento recurrido, la inconstitucionalidad, en el caso, de la resolución ex MEyP 126/2008 y, consecuentemente, el reconocimiento del derecho de Viterra Argentina SA a obtener el reintegro de los derechos de exportación abonados sin causa válida, con asiento en el dispositivo normativo atacado, al oficializar la destinación “11 057 EC03 001201 W”, cuyo pago -por lo demás- no fue desconocido en autos por el Fisco Nacional.

XII.- A todo evento, cuadra precisar que, en la especie, no concurren los presupuestos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación fijó en “*Camaronera Patagónica SA*” (*cit.*) para permitir eventualmente, por las particulares necesidades que la reglamentación del comercio exterior impone, la regulación por la Administración de ciertos pormenores y detalles concernientes a los derechos aduaneros previamente fijados por el Congreso Nacional (conf. arg. artículo 99, inciso 2°, de la Constitución Nacional).

En efecto, tal como resulta de lineamientos referidos al tiempo de reseñar la decisión adoptada en el fallo en cuestión, a criterio del Alto Tribunal, resultaría admisible que el Congreso Nacional atribuyera al Poder Ejecutivo Nacional ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, a la determinación del aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, autorizando así a elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución se fijaran pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa.

En el caso, se advierte que la atacada resolución ex MEyP 126/2008 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; materia que se encuentra materia reservada, exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación.

Es que, tal como la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresara en “*Camaronera Patagónica SA*” (*cit.*), 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 éste 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.

Al margen de ello, la delegación legislativa se encuentra prohibida, en particular por el propio artículo 76, primer párrafo, así como por el artículo 99, ambos de la Constitución Nacional.

Por tanto, la delegación contenida en el artículo 755 del Código Aduanero, en cuanto dispone que el Poder Ejecutivo Nacional podrá gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviera gravada con este tributo; desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y modificar el derecho de exportación establecido, en modo alguno alcanza para dar validez a la impugnada resolución ministerial.

En este sentido, cuadra advertir que la resolución ex MEyP 126/2008 no se ajusta a los parámetros antes señalados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación quedó (a tenor del texto contenido en la norma delegante) librado exclusivamente al arbitrio del Poder Ejecutivo Nacional, careciendo -por tanto- de sustento legal el ejercicio de tal facultad delegada; ello así, en tanto el precepto cuestionado fijó unilateralmente y sin contar con el imprescindible respaldo de una “clara política legislativa”, la totalidad de los aspectos cuantitativos del impuesto, materia reservada, exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación, el cual por cierto omitió toda indicación sobre el particular al disponer la delegación.

XIII.- Luego, en lo que respecta a la procedencia formal de la repetición, cuadra señalar que el planteo de falta de legitimación, oportunamente introducido por el Fisco Nacional al tiempo de contestar el traslado del recurso de apelación por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, no puede prosperar, ello en tanto el Código Aduanero no requiere la prueba de la falta de traslación como requisito necesario para la repetición de los tributos (conf. esp. sus artículos 1068 y siguientes); recaudo que,

cabe aclarar, sí se encuentra previsto en el artículo 81 de la ley 11.683, que -por cierto- no rige en procesos como el aquí seguido.

En efecto, la procedencia de la repetición de derechos de exportación no se encuentra sujeta ni condicionada a que no se haya producido su traslación al precio de venta; lo que surge en forma clara de lo establecido por el marco legal aplicable en materia de repeticiones de tributos aduaneros (como es el derecho de exportación), que establece expresa y claramente los requisitos y procedimientos a cumplir a tal fin, sin incluir dicha condición.

Al punto, precísese que el Código Aduanero regula expresamente en su Sección IX “Tributos regidos por la legislación aduanera”, Título II, Capítulo Tercero “Devolución de los importes indebidamente percibidos en concepto de tributos”, centrando únicamente el fundamento de la devolución en que los importes hubieran sido percibidos por el Fisco Nacional en forma indebida, sin exigir que con su pago se hubiera producido un empobrecimiento de parte del solicitante. Es decir, la repetición de los tributos aduaneros por pago indebido, constituye un instituto autónomo del propio marco legal aduanero, sin ordenar a la remisión de las normas civiles, impositivas ni de otra índole, ni obligar al cumplimiento de las previsiones establecidas por las mismas; sin que surja del articulado del Código Aduanero que la procedencia de la devolución se encuentre supeditada a la no traslación de los derechos al precio de venta (conf. esta Sala, en autos 69.724/2022 *“Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 15326299-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 21/4/2023).

XIV.- Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso, revocar el pronunciamiento de la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, dejar sin efecto la resolución AD SALO 85/2022 y, consecuentemente, admitir la acción de repetición intentada por Viterra Argentina SA por la diferencia de tributos entre la aplicación de las previsiones de la resolución ex MEyP 126/2008 y el régimen que hubiera regido la operatoria, esto es, el decreto 509/2007, consentido por la accionante.

XV.- En igual sentido se ha pronunciado esta Sala, en autos 13.173/2024 "*Viterra Argentina SA (TF 22884252-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 10/10/2024; en autos 7714/2024 "*Viterra Argentina SA (TF 22759023-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", resol. del 9/8/2024; y en autos 14.667/2024 *"Viterra Argentina SA (TF 22986944-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo"*, resol. del 29/10/2024; entre otros.

XVI.- Sentado lo anterior, en lo atinente a la moneda en que habrá de cancelarse la obligación, sin perjuicio de las manifestaciones de la exportadora en torno al modo que correspondería disponer el reintegro, conforme las pautas resultantes del fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos C.1242.XLIX.REX *"Cencosud SA (TF 29.535-A) c/DGA"*, sent. del 15/5/2014, y toda vez que según surge de las actuaciones administrativas, los tributos cuya restitución se admitió fueron abonados en pesos argentinos, 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 artículo 20 de la ley 23.905, la devolución debe efectuarse en la misma moneda nacional en que fue hecho el pago (conf. esta Sala, en autos 47.726/2012 *"Sancor CUL (TF 26.219-A) y otro c/DGA"*, resol. del 2/12/2014, entre muchos otros).

A mayor abundamiento, cabe señalar que el artículo 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 hubiera 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 Nacional una deuda en dólares (conf. -en este sentido- CSJN, en autos *"Cencosud SA"*, *op. cit.*, esp. Considerando 8º).

XVII.- Definida la moneda de pago, en orden al alcance de la condena, se dispone que el reintegro deberá ser comprensivo de los intereses devengados desde la petición administrativa de repetición y hasta el efectivo pago (conf. artículo 811 del Código Aduanero), a calcular:

-desde el reclamo ante la autoridad aduanera (del 18/10/2017) y hasta que comenzó a surtir efectos la resolución ex MH 598/2019 (el 1/8/2019; conf. su artículo 10), según la tasa pasiva promedio mensual que publica la autoridad monetaria, según lo dispuesto en la Comunicación BCRA 14.290 (conf. esta Sala, en autos 80.607/2018 *"Industrial and Comercial Bank of China SA c/EN - AFIP - DGI s/Dirección General Impositiva"*, resol. del 16/6/2022 y sus citas, entre otros; pronunciamiento respecto del cual, ante la denegatoria del recurso extraordinario federal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación declaró el 12/9/2023 inadmisible la correspondiente presentación directa intentada por el Fisco Nacional, habiendo -por tanto- quedado en consecuencia firme el referido decisorio);

-a partir del 1/8/2019 y hasta el 31/8/2022, según lo normado por la resolución del ex Ministerio de Hacienda 598/2019;

-a partir del 1/9/2022 y hasta el 1/2/2024, conforme la tasa prevista en los artículos 4° y 6° de la resolución del Ministerio de Economía 559/2022; y

-finalmente, a partir del 1/2/2024, conforme la tasa prevista en la resolución del Ministerio de Economía 3/2024; y, en su caso, por las normas que la reemplacen en lo futuro según el lapso de devengamiento de tales accesorios.

A tales efectos, en línea con lo dictaminado por el señor Fiscal General de Cámara**,** corresponde desestimar el planteo de inconstitucionalidad formulado por la exportadora respecto de las tasas previstas en las resoluciones ME 559/2022 y 3/2024, puesto que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad institucional, que debe considerarse como última *ratio* del orden jurídico (conf. CSJN, *Fallo*s, 302:1149 y 303:241, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o garantía constitucional invocados; supuesto que no se encuentra suficientemente acreditado en el *sub examine*.

Es que la declaración de inconstitucionalidad de una norma impone a quien la pretende, demostrar claramente de qué forma

aquélla contraría la Constitución Nacional, causándole un gravamen y, para ello, es menester que precise y acredite fehacientemente en el supuesto concreto el perjuicio que le genera la aplicación del dispositivo (conf. CSJN, *Fallos*, 316:687; 324:3345; 325:645; 327:1899; 328:4282; entre muchos otros).

En dicho contexto, lo cierto y determinante es que la actora se limitó a efectuar manifestaciones genéricas respecto a la lesividad de la normativa impugnada, sin acreditar suficientemente de qué modo las tasas previstas en las resoluciones ME 559/2022 y 3/2024, conculcarían sus derechos constitucionales.

En definitiva, Viterra Argentina SA no efectuó un análisis riguroso que compruebe debidamente la lesión constitucional denunciada en el caso concreto; lo que determina el rechazo del planteo dirigido a cuestionar la validez de las resoluciones ME 559/2022 y 3/2024, que -por tanto, según fuera previamente indicado- han de ser aplicadas a los efectos del cálculo de los intereses adeudados por la condena de autos, durante el período en el que rigieran o han de regir, según el caso cada uno de dichos dispositivos normativos.

XVIII.- Finalmente, en atención al modo en que se decide, y al no advertirse razones suficientes para apartarse del principio general rector en la materia, corresponde que las costas vinculadas tanto 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 determinan -de por sí- el rechazo de la apelación del Fisco Nacional.

Por los fundamentos que anteceden, el Tribunal **RESUELVE**:

1º) admitir la apelación deducida por Viterra Argentina SA, revocar el pronunciamiento del 31/5/2024 dictado por la Sala G del Tribunal Fiscal de la Nación, dejar sin efecto la resolución AD SALO 85/2022, declarar -en el caso- la inconstitucionalidad de la resolución ex MEyP 126/2008 y, consecuentemente, admitir la acción de repetición

seguida por la nombrada firma, en los términos y con los alcances resultantes de los Considerandos XIV, XVI y XVII;

2º) desestimar el recurso de apelación deducido por el Fisco Nacional; y

3º) disponer 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.

Regístrese, notifíquese -a las partes y al señor Fiscal General de Cámara- y, oportunamente, gírese al Tribunal Fiscal de la Nación.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

*Fecha de firma: 30/12/2024*
*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*

#39522941#440912815#20241230075139834