En Buenos Aires, a los 22 días del mes de abril de 2025, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos " *Viterra Argentina SA (TF 25140822-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*",

La jueza Clara María do Pico dijo:

I. La firma actora pidió la repetición en sede administrativa "por la diferencia entre los derechos de exportación efectivamente abonados (calculados en base a la alícuota del 23,63% fijada por el Decreto 1719/2012 y el menor importe que le hubiera correspondido abonar si el tributo se hubiese estimado en base a la última norma que fijó los derechos de exportación aplicables al biodiesel (...) esto es, la alícuota nominal del 5% fijada por el Decreto 509/2007)". La AFIP no admitió el pedido de repetición, con fundamento en que los derechos de exportación fueron abonados conforme la normativa vigente a la fecha del hecho imponible, es decir, se aplicó la alícuota del 23,63% fijada por el Decreto 1719/2021 (págs. 36/8).

La firma exportadora interpuso recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) contra la resolución nro. 147/2023, y solicitó la devolución de la diferencia entre los derechos de exportación efectivamente abonados, calculados sobre la alícuota del 20% establecida por la resolución (MECOM) nro. 126/08, y el importe que le habría correspondido pagar si se hubiera aplicado la última norma que reguló los derechos de exportación del biodiesel, es decir, la alícuota nominal del 5% fijada por el Decreto 509/2007 (págs. 5/32).

II. La sala "*G*" del TFN confirmó la resolución nro. 147/2023 (dictada en las actuaciones nro. 17134-1844-2017) por la cuál se rechazó la solicitud de devolución de los derechos de exportación abonados por la firma actora, con costas en el orden causado (págs. 495/7).

En lo sustancial, aplicó la doctrina sentada por el plenario del TFN de las salas con competencia en materia aduanera de fecha 26 de abril de 2022 (plenario "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación").

De ese modo, indicó que en el caso se discute la resolución MEyP nro. 126/08 (B.O. 10/03/2008) y sus sucesivas modificaciones, que fijó derechos de exportación para la mercadería biodiesel bajo la PA 3826.00.00 y elevó la alícuota del 5% al 20%.

Consecuentemente, rechazó la pretensión de devolución de los derechos de exportación abonados por la actora con relación a la operación de exportación N° 12057 EC03 002006 E.

III. Disconforme, ambas partes apelaron y expresaron agravios que fueron recíprocamente contestados (págs. 508/11, 512, 519/64, 577/81 y 588/606).

La demandada cuestiona la distribución de costas en el orden causado.

La firma actora cuestiona la resolución MEyP nro. 126/08 y solicita la inconstitucionalidad de la alícuota establecida sin sustento legal, conforme el precedente de la Corte Suprema *"Camaronera"* (Fallos 337:388). También pide que se declare inconstitucional la tasa de interés fijada por la resolución nro. 559/2022.

IV. El Fiscal General dictaminó teniendo en cuenta que, a la fecha de la operación, se aplicó la alícuota establecida por el decreto nro. 1719/2012, por lo que no resultaba necesario expedirse sobre la

constitucionalidad de la resolución nro. 126/08, ni sobre el planteo de inconstitucionalidad de las resoluciones ministeriales que fijaron las tasas de interés.

V. Como surge del relato precedente, la firma actora incurrió en un error al identificar la norma cuya inconstitucionalidad pretende. Sin embargo, ello no obsta al análisis de la validez constitucional de la norma efectivamente aplicable, tratándose de una cuestión de derecho, en la que rige el principio *iura novit curia*.

En definitiva, más allá del error formal en la norma invocada, la actora planteó —en términos sustanciales— que se le exigieron derechos de exportación sin sustento legal y solicitó la aplicación del precedente " Camaronera Patagónica S.A.".

En ese contexto, corresponde señalar que la empresa, en sede aduanera, cuestionó la constitucionalidad del decreto 1719/12, interpuso recurso de apelación contra el acto administrativo que rechazó su pedido de repetición, y que la demandada no formuló objeción alguna en relación con el principio de congruencia, ni al contestar el recurso ante el Tribunal Fiscal ni al responder los agravios en esta instancia. En consecuencia, no se verifica impedimento para examinar la constitucionalidad de la alícuota establecida por el decreto nro. 1719/2012 (B.O. 20/09/12), que fijó una alícuota nominal del 23,63 %.

Aunque la actora no identificó con precisión la norma vigente al momento de los hechos, lo cierto es que cuestionó la legalidad de una disposición anterior que forma parte del mismo esquema normativo. La sucesiva emisión de normas con alícuotas variables, dictadas en distintos momentos, puede razonablemente generar confusión respecto de cuál resulta aplicable, especialmente cuando existen otros casos sustancialmente análogos en los que se plantearon objeciones similares.

Lo aquí resuelto se encuentra en línea con la postura adoptada por la Sala IV en las causas nro. 12.686/2024, "Viterra Argentina S.A. (TF

25146995-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 11 de febrero de 2025, y nro. 16.275/2024, "Viterra Argentina S.A. (TF 25645280-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 14 de noviembre de 2024.

VI. El PEN, mediante el decreto nro. 1719/2012 (B.O. 20/09/12), modificó la alícuota correspondiente al derecho de exportación aplicable a la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR 3826.00.00 consignada en el Anexo XIV del decreto nro. 509/2007 y sus modificaciones, la que se fijó según la fórmula consignada en su primer artículo.

Fundó dicha medida en el "ejercicio de las facultades delegadas conferidas al PODER EJECUTIVO NACIONAL por los incisos 1 y 2 del artículo 99 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL y por el artículo 755 apartado 1 inciso c) del Código Aduanero (Ley N° 22.415 y sus modificaciones)".

VII. Esta sala tuvo oportunidad de declarar la inconstitucionalidad de la alícuota exigida sin sustento legal por la resolución nro. 126/2008 en las causas nros. 45.067/2023 "Molinos Rio de la Plata SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 27 de agosto de 2024 y 343/2024 "Molinos Rio de la Plata SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 5 de septiembre de 2024.

Allí se dijo, en lo pertinente, que:

— el decreto nro. 509/2007 se dictó con fundamento en la delegación realizada en el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) mediante la ley 22.415 —y su similar 25.561— y estableció determinados derechos de exportación para consumo, en lo que al caso interesa la exportación de

biodiesel, con un alícuota del 5%. Dicha tasa fue modificada —incrementada— por la resolución nº 126/2008 y el decreto100/2012 al 20%.

De los considerandos del decreto 100/2012 se desprende que se dictó en ejercicio de las facultades conferidas al Poder Ejecutivo por los incs. 1º y 2º del art. 99 de la Constitución Nacional y los art. 11, ap. 2º, y 12 de la ley 22.415 y por la ley 25.561, prorrogada por su similar 26.729.

Por su parte, de los considerandos de la resolución nº 126/2008 se desprende que la medida se emitió en función de lo previsto en la ley 22.415, en la ley de ministerios (t.o. por decreto 438/92) y sus modificaciones, y en uso de las facultades conferidas por los decretos 2752/1991 y 2275/94, y sus modificatorios.

— que el "derecho" establecido por la ley 25.561 y modificado por la resolución nº 126/2008 y el decreto 100/2012 es, por naturaleza, un tributo —específicamente un impuesto— lo que hace necesario examinar la compatibilidad de dichas normas con las que la Constitución Nacional fija para el establecimiento de dichos gravámenes.

En ese contexto, los principios y preceptos constitucionales (arts. 4º, 17, 52 y 75) prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312 :912, entre otros).

El principio de reserva de ley no se limita a la creación del impuesto, tasa o contribución, sino que exige que estén expresamente determinados en el texto legal el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria —hecho imponible—, los sujetos obligados a su ingreso —contribuyentes y/o responsables—, así como los parámetros que se tomarán para calcular la materia imponible —base imponible—, la cuantificación de la obligación tributaria —alícuota y/o tasa—, y, de corresponder, las excepciones a dicha obligación —exenciones—.

— La delegación realizada en el Poder Ejecutivo resulta inadmisible bajo el prisma constitucional, ya que ni en la ley 22.415 ni en

su similar 25.561 —normas invocadas para emitir el decreto 100/2012— se han establecidos parámetros, o porcentajes mínimos y máximos, ente los cuales resulta procedente cuantificar la obligación tributaria, lo cual es por sí, suficiente para invalidar el tributo, atento a la falta de uno de los elementos esenciales del tributo.

Y, en lo relativo al decreto nro. 509/2007, esta sala sostuvo que al haber sido ratificado por el Senado Nacional (22 de agosto de 2007) y por la Cámara de Diputados de la Nación (28 de noviembre de 2007), no existe ninguna razón para privar su aplicación respecto de los permisos de exportación efectuados con posterioridad a su ratificación (causa nro. 42.766/2023 "LDC Argentina SA (TF 52066126-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 4 de abril de 2024).

Cabe mencionar, finalmente, que esta sala examinó diversos decretos y resoluciones ministeriales que establecieron tributos, similares al examinado en autos, que fueron declarados inconstitucionales a la luz de las consideraciones expuestas por el Máximo Tribunal en el precedente " Camaronera" y a los que cabe remitirse en todo aquello que sea pertinente, por razones de brevedad (causas nro. 13.061/2022 “Newsan S.A. c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 2 de febrero de 2023, "Molinos" y "LDC" citadas; causa nro. 30.436/2023 "Bunge Argentina SA (TF 37994-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 21 de diciembre de 2023; causa nro. 13.172/2024 "Viterra Argentina SA (TF 25078180-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 15 de abril de 2025; entre otras).

VIII. Debe, entonces, revocarse el pronunciamiento recurrido, declarar la inconstitucionalidad del derecho de exportación establecido sin sustento legal por el decreto nro. 1719/2012 que fuera liquidado y abonado por la firma actora, en exceso de la alícuota establecida por el decreto nro. 509/2007 y admitirse el pedido de repetición formulado por la demandante.

Es que, según los criterios establecidos en en "Camaronera", las delegaciones previstas en las leyes 22.415 y 25.561, como en el art. 755 del C.A., desde una perspectiva constitucional, no resultan suficientes para fijar, por sí solas, una clara política legislativa.

IX. Otras salas resolvieron en igual sentido, declarando la inconstitucionalidad del decreto nro. 1719/2012 (sala II, causa nro. 47.777/2023 "Bunge Argentina SA (TF 48385959-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 3 de abril de 2024; sala III, causa nro. 41.273/2023 "Molinos Rio de la Plata SA (TF 38343-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 25 de abril de 2024; y sala IV, causa nro. 41.274/2023 "Molinos Rio de la Plata SA (TF 39038-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 7 de marzo de 2023).

X. Corresponde, en consecuencia, reconocer el derecho de la firma actora a obtener la repetición de las sumas abonadas en exceso de la alícuota fijada por el decreto nro. 509/2007, fijado a la fecha de registro de las destinaciones de exportación (confr. art. 726 del C.A.).

La devolución debe efectuarse en pesos, en atención a lo determinado en el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en su precedente “Cencosud SA (TF 29.535-A) c/ DGA” de fecha 15 de mayo de 2014 (consid. 8°); y toda vez que conforme surge de las actuaciones administrativas el tributo cuyo derecho de restitución se reconoce fue abonado en pesos (en igual sentido, esta sala, causa nro. 29.350/2014 “ Siderca SAIC c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo”, pronunciamiento del 11 de febrero de 2016, y sus citas).

A esos monto deberán adicionarse intereses a partir de la fecha de la presentación del escrito por el cual se reclamare la repetición (confr. art. 811 del C.A.) y hasta su efectivo pago.

La impugnación formulada por la firma actora sobre la tasa de interés determinada por la resolución nro. 559/22 (ME) debe ser desestimada, atento lo dicho por esta sala en las causas nro. 16.521/2020 "Tortorelli Pedro c/ EN AFIP s/ proceso de conocimiento", pronunciamiento del 2 de marzo de 2023; nro. 33.226/2023 "Vilaplana, Floreal Bautista c/ EN - AFIP -ley 20628 s/ amparo ley 16.986", pronunciamiento del 30 de abril de 2024; nro. 45.067/2023 "Molinos" y nro. 343/2024 "Molinos" citadas; a las que cabe remitirse por razones de brevedad.

De acuerdo con el art. 812 del C.A. "la tasa de interés que corresponde aplicar es la que está prevista en el artículo 4° de las resoluciones n° 598/2019 (Ministerio de Hacienda) y 559/2022 (Ministerio de Economía), según la vigencia temporal de esas normas con arreglo al artículo 9° de la resolución 559/2022 (esta sala, causas “Lufkin Argentina SRL” y “Deni Víctor Hugo”, pronunciamientos del 15 de noviembre de 2022 y 16 de mayo de 2023)” y la resolución (M° de Economía) nro. 3/2024 (esta sala, causa nro. 1240/2024 "Newsan SA (TF 9736717-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo", pronunciamiento del 7 de mayo de 2024), modificada por la resolución (M° de Economía) nro. 199/2025.

XI. Teniendo en cuenta las particularidades procesales del caso, conforme lo expuesto (considerandos I a V), considero que existen motivos justificados para apartarse del principio general de la derrota establecido en el artículo 68 del CPCCN.

Dicha excepción se fundamenta en la configuración del trámite y en la forma en que finalmente se resuelven las cuestiones planteadas, por lo que corresponde distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (doctr. causa 13.570/2021 “Wolff, Waldo Ezequiel y otros c/ EN s/ medida cautelar”, pronunciamiento del 21 de abril de 2022).

Debe, entonces, desestimarse las críticas de la demandada.

Por lo hasta aquí expuesto, **VOTO** por: 1. Admitir parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la firma actora; 2. Declarar la inconstitucionalidad del decreto nro. 1719/12 y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento apelado en ese sentido; 3. Reconocer el derecho de la demandante a obtener el reintegro del derecho de exportación abonado al oficializar el permiso de embarque involucrado en autos, con el alcance establecido en el considerando X; 4. Desestimar las críticas de la demandada y confirmar la sentencia en cuanto establece las costas en el orden causado; y 5. Distribuir las costas de alzada también por su orden.

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Adhiero a los considerandos I a IV del voto de la doctora do Pico.

II. Empero, discrepo con la solución que propone.

Ello es así porque, tal como lo advirtió el Fiscal General, en atención a la fecha en que fue oficializado el despacho en trato (29/10/12; fs. 210 del expte. digital), los tributos cuya repetición aquí se persigue, fueron liquidados de conformidad a lo previsto en el dec. 1719/12.

Norma que no fue específicamente cuestionada por la exportadora en sus agravios, quien se limitó a atacar la constitucionalidad de la res. MECON 126/08. (v. en igual sentido, Sala V, “Viterra Argentina SA, (TF 25965681-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo” (expte. 15.336/24), del 3/12/24).

III. Por lo expuesto y de conformidad con lo dictaminado por el Fiscal General, corresponde desestimar los agravios de Viterra Argentina SA, con costas porque no se advierten motivos para apartarse del principio

objetivo de la derrota contenido en el primer párrafo del art. 68 del C.P.C.C.N.

Así voto.

El juez Rodolfo Eduardo Facio adhiere al voto de la jueza Liliana María Heiland.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, por mayoría, **RESUELVE:** desestimar los agravios de la firma Viterra Argentina SA, con costas.

Regístrese, notifíquese —al fiscal general vía mail— y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 22/04/2025
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39375180#441396148#20250422080235628