Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-SALA III

CAUSA N° 48065/2023; LUDAPEZ SA (TF 55073618-A) c/ DGA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de noviembre de 2024.- SE

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- Mediante sentencia del 31 de julio de 2023, la Sala "G" del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las Resoluciones Nº 051/2021 (AD MARD) y Nº 053/2021 (AD MARD) dictadas en las Actuaciones SIGEA 12598-2539-2020 y 12598-2541 -2020, en cuanto resolvieron no hacer lugar a la devolución pretendida por la firma Ludapez SA. Asimismo, impuso las costas por su orden.

Para así decidir, el organismo jurisdiccional puntualizó que las actuaciones administrativas se habían iniciado con el recurso interpuesto por la firma actora mediante el cual se había solicitado la devolución de la suma de $1.717.931,16 abonada en concepto de derechos de exportación en relación a los PE Nros 18 037 EC01 007721 P, 18 037 EC01 007464 T y 18 037 EC01 007330 L

A su vez, entendió aplicable la doctrina que emana del fallo plenario del Tribunal Fiscal dictado con fecha 26/4/2022 - IF-2022-40809437-APN-VOCXIX#TFN en la causa **"Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/DGA s/recurso de apelación"** (EX-2020-24600163- - APN- SGASAD#TFN), en el que por mayoría se acordó fijar la siguiente doctrina legal: ARTICULO 1 *"El Tribunal Fiscal de la Nación no puede declarar la inconstitucionalidad de una Ley, en un caso concreto y ante el planteo efectuado por un recurrente"*. ARTICULO 2 *"El Poder Ejecutivo puede establecer derechos de exportación, en razón de lo dispuesto en el art. 755 del Código Aduanero"*. ARTICULO 3 *"No corresponde declarar la invalidez del Decreto 793/2018 en aquellos casos en que el Tribunal Fiscal deba expedirse respecto de resoluciones emanadas de la Dirección General de Aduanas que deniegan la repetición de derechos de exportación abonados por el exportador por aplicación de lo dispuesto por el Decreto 793/2018*

respecto de Destinaciones de Exportación registradas a partir del día 04/09/2018, fecha en que entró en vigencia el aludido Decreto, y hasta el día 04/12/2018, fecha de entrada en vigencia de la ley 27467".

A la misma conclusión arribó respecto del planteo de inconstitucionalidad de la Resolución 314/2004.

II.- Contra dicho pronunciamiento se alzan ambas partes. La demandada interpuso recurso de apelación el 15/9/2023 y expuso sus agravios en idéntica fecha, siendo replicados por la actora el 11/10/2023. Por su parte, la firma actora dedujo su recurso el 21/9/2023 y expresó sus agravios el 11/10/2023, los que fueron contestados por el Fisco Nacional el 16/11/2023.

El Fisco circunscribe sus agravios al régimen de las costas.

Ludapez SA, luego de reseñar los antecedentes de la causa, así como los principales fundamentos del decisorio del Tribunal Fiscal y la doctrina plenaria sentada por aquel, expresa que en el *sub-lite* se discute la constitucionalidad del Decreto N° 793/18.

Entiende que la sentencia del tribunal administrativo omite la jurisprudencia de este fuero y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que declaran la inconstitucionalidad del Decreto N° 793/18 desde su sanción y hasta la entrada en vigencia de la ley que lo ratificó.

Sostiene que el derecho de exportación creado por el citado decreto es ilegítimo. En efecto, siguiendo los lineamientos del máximo tribunal en *"Camaronera Patagónica"*, afirma que los derechos de exportación adquieren constitucionalidad recién a partir de la vigencia de la ley 27.467 que ratificó el decreto, a la vez que determinó con una clara política legislativa la posibilidad del Poder Ejecutivo de modificar exclusivamente la alícuota de los derechos de exportación y con expresa limitación del máximo en dicho parámetro.

A su vez, requiere que la sentencia a dictarse se aparte de la doctrina sentada por el Tribunal Cimero en la causa *"Cencosud"* y se disponga la devolución de los importes abonados en pesos, pero en su cantidad equivalente a los dólares determinados al evacuarse los derechos de exportación que pagó, según la cotización de la divisa vigente el día anterior al cumplimiento de la condena.

Peticiona que, de revocarse la sentencia apelada, corresponde aplicar intereses conforme a la tasa pasiva promedio mensual publicada por el Banco Central de la República Argentina. Subsidiariamente, solicita que se declare la inaplicabilidad o inconstitucionalidad del art. 3 de la Resol. 314/2004 (ME).

III.- Debe puntualizarse que, en el caso bajo estudio, corresponde determinar si los derechos de exportación abonados por la firma actora, conforme a las disposiciones del Decreto N° 793/18 (B.O. 4/9/2018), resultan o no ajustados a derecho.

En este sentido, con el propósito de lograr una mejor comprensión de la problemática involucrada en autos, es conveniente reseñar las circunstancias fácticas del caso según surge de las actuaciones administrativas. Bajo esta perspectiva, de las constancias acompañadas a la causa, conforme fueran reseñadas adecuadamente por el Tribunal Fiscal, surge que:

i) la Actuación N° 12598-2541-2020 se inicia el 24/07/2020 con la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados en el PE Nº 18 037 EC01 007721 P, por la suma de $ 805.268,61 (fs. 1/5). A fs. 7/8 obra copia del citado permiso de embarque. A fs. 9/10 se encuentra agregado comprobante de pago aduanero del que surge el pago del monto discutido relativo al permiso de embarque objeto de autos. A fs. 40/44 se dicta la Resolución N° 53/2021 (AD MARD) apelada en autos;

ii) la Actuación N° 12598-2539-2020 se inicia el 24/07/2020 con la solicitud de devolución de derechos de

exportación abonados en el PE N° 18 037 EC01 007330 L, por la suma de $ 792.332,57 (fs. 1/5). A fs. 7/8 obra copia del citado permiso de embarque. A fs. 9/10 se encuentra agregado comprobante de pago aduanero del que surge el pago del monto discutido relativo al permiso de embarque objeto de autos. A fs. 11/14 se agrega por acumulación la solicitud de devolución de derechos de exportación abonados en el PE N° 18 037 EC01 007464 T, por la suma de $120 .329,98. A fs. 17/19 obra copia del citado permiso de embarque. A fs. 20/21 se encuentra agregado comprobante de pago aduanero del que surge el pago del monto discutido relativo al permiso de embarque objeto de autos. A fs. 58/62 se dicta la Resolución N° 51/2021 (AD MARD) apelada en autos.

IV.- Sentado lo expuesto, corresponde describir el plexo normativo aplicable. En este orden de ideas, cabe señalar que la Constitución Nacional 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 que el Congreso establezca"* (art. 76, primer párrafo, de la Constitución Nacional). Por otro lado, en su art. 99 prevé que el Presidente de la Nación posee diversas atribuciones, entre las que se encuentran –en lo que aquí interesa– las siguientes: *(i)* expedirá las instrucciones y reglamentos que sean necesarias para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias (inc. 2º); *(ii)* es quien participa de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, las promulga y las hace publicar, pero no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo (inc. 3º).

Asimismo, en el mismo inciso se dispone que *"solamente cuando circunstancias excepcionales hicieran imposible seguir los trámites ordinarios previstos por esta Constitución para la sanción de las leyes, y no se trate de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o de régimen de los partidos políticos,*


#38563702#434736295#20241113091941921

podrá dictar decretos por razones de necesidad y urgencia, los que serán decididos en acuerdo general de ministros que deberán refrendarlos, conjuntamente con el jefe de gabinete de ministros". A tal fin, *"El jefe de gabinete de ministros personalmente y dentro de los diez días someterá la medida a consideración de la Comisión Bicameral Permanente, cuya composición deberá respetar la proporción de las representaciones políticas de cada Cámara. Esta comisión elevará su despacho en un plazo de diez días al plenario de cada Cámara para su expreso tratamiento, el que de inmediato considerarán las Cámaras. Una ley especial sancionada con la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara regulará el trámite y los alcances de la intervención del Congreso"* (art. 99, inc. 3º).

A su vez el art. 100 establece que tanto el jefe de gabinete de ministros como los demás ministros secretarios no solo tienen a su cargo el despacho de los negocios de la Nación, sino que también a ellos les corresponde refrendar y legalizar los actos del presidente por medio de su firma, los cuales sin dicho requisito, carecen de eficacia. Además, el mencionado artículo determina que el jefe de gabinete de ministros es a quien le corresponde refrendar los decretos que ejercen facultades delegadas por el Congreso, los cuales también estarán sujetos al control de la Comisión Bicameral Permanente (inc. 12).

Por su parte, el art. 755 del Código Aduanero establece que el Poder Ejecutivo podrá *"a) gravar con derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería que no estuviere gravada con este tributo; b) desgravar del derecho de exportación la exportación para consumo de mercadería gravada con este tributo; y c) modificar el derecho de exportación establecido"*.

V.- Por otro lado, cabe puntualizar que en el precedente registrado Fallos: 337:388, *"Camaronera Patagónica S.A.*

c/ Ministerio de Economía y otros s/ Amparo", 15/04/2014, la mayoría del Máximo Tribunal destacó la indudable naturaleza tributaria de este derecho de exportación. Ello así, señaló que se trataba de un *"tributo cuya definición puede comprenderse en el artículo 724 del Código Aduanero, en tanto grava el hecho de la exportación misma de la mercadería, para consumo, involucrando una carga pecuniaria coactiva para el sujeto pasivo que realice la acción gravada prevista por la norma, con destino a las arcas públicas"* (considerando 6º). Asimismo, destacó que en el Código Aduanero se determinó la posibilidad de que este tipo de gravámenes fuera establecido con finalidad recaudatoria, es decir, para nutrir el erario público y, también con el objeto de cumplir con los demás fines estatales.

En este sentido, la Corte Suprema mencionó que *"las razones que se invocaron para dictar la resolución 11/02 se inscriben dentro de tal caracterización pues en los considerandos que precedieron a dicha norma se aludió al fuerte deterioro de los ingresos fiscales (...) No obstante ello, corresponde reiterar que el 'derecho' establecido por la resolución mencionada es por su naturaleza un tributo –específicamente, un impuesto–, más allá de los fines que con él se hayan querido lograr"* (considerando 7º).

Así las cosas, y luego de señalar que la controversia suscitada requería el examen de compatibilidad de las normas en debate – especialmente el art. 755 del Código Aduanero y la resolución 11/02– con las que la Constitución Nacional fijó para el establecimiento de los gravámenes, afirmó que *"nuestra Ley Fundamental prescribe, de manera reiterada y como regla primordial, tanto en el art. 4º como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos"* , y puntualizó que el principio de legalidad o reserva de ley, 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, es decir, el hecho*

imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones" (considerando 8º).

A continuación, en relación con el principio de reserva de ley en materia tributaria indicó que el mismo no cede en el supuesto de que se actúe mediante el mecanismo de la delegación legislativa, recordando que ella misma sostuvo al respecto 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"* (considerando 9º).

A partir de tal premisa, destacó que el legislador no había determinado de manera cierta e indudable la forma de cuantificar la prestación, sino que había recurrido a lo dispuesto por la resolución 11/02, de manera que el Congreso Nacional no había previsto cuál era la alícuota aplicable, ni siquiera mediante el establecimiento de unos baremos máximos y mínimos para su fijación. Por lo tanto, concluyó que *"al guardar silencio el citado cuerpo legal respecto de la alícuota máxima que puede establecerse en materia de derechos de exportación, coloca a la resolución impugnada a extramuros de las normas y principios constitucionales antes reseñados"* (considerando 9º, último párrafo).

Seguidamente, en el considerando 10 explicó la utilidad que revisten los tributos aduaneros como herramienta estadual frente a las fluctuaciones que presenta el comercio internacional, exponiendo que en el ámbito de los derechos aduaneros *"cobra relevancia la doctrina según la cual 'tratándose de materias que presentan contornos o aspectos tan peculiares, distintos y variables que al legislador no le sea posible prever anticipadamente la manifestación concreta que tendrán en los hechos, no puede juzgarse inválido, en principio, el reconocimiento legal de atribuciones que queden libradas al arbitrio razonable del órgano ejecutivo, siempre que la política legislativa haya sido claramente*

establecida’”. A continuación, mencionó que en ese contexto, resultaba admisible que el Congreso atribuyera al Poder Ejecutivo determinadas facultades, las que se ceñirían exclusivamente al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, consistiendo por lo tanto en autoriza 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.

A partir de este análisis la Corte Suprema concluyó que la resolución 11/02 resultaba inválida.

Sin embargo, en el considerando 11 desechó que pudiera desconocerse que la ley 25.645 había aprobado *“la totalidad de la legislación delegada dictada al amparo de la legislación delegante preexistente a la reforma de 1994”*, destacando que *“Es evidente que los términos empleados por el legislador al sancionar la ley 25.645 constituyen una clara manifestación de su decisión política de ratificar la legislación delegada dictada hasta el 24 de agosto de 2002…”*, lo cual *representó “…la voluntad expresa del Congreso Nacional en la materia y solo pueden ser interpretados en el sentido de que quiso conferir rango de ley al contenido de todas las normas delegadas dictadas con anterioridad a su entrada en vigencia”*.

Por lo tanto, negando que la ley 25.645 pudiera convalidar retroactivamente una norma que adolecía de nulidad absoluta e insanable como la resolución 11/02, declaró que no existía *“razón alguna para privarla de efectos en relación con los hechos acaecidos después de su entrada en vigencia…”*, resolviendo que la invalidez del reglamento se circunscribía al período comprendido entre el 5/6/2002 y el 24/8/2002, momento -este último- a partir del cual había comenzado a regir la ley 25.645.

VI.- A la luz de las consideraciones expuestas, resulta conveniente destacar que la presente cuestión ya ha sido examinada y resuelta por esta Sala en el precedente “*Catajuy SRL c/*

EN DGA s/ DGA", causa 377/2021, sentencia del 18/10/2022 (criterio reiterado -en su actual integración- en los casos "*Over Organización Veterinaria Regional SRL c/ EN-DGA – SIGEA 13289/3919/2019 s/ dirección general de aduanas*", causa 42.682/2022, sentencia del 14/5/2024 y "*Newsan SA (TF 9768500-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 17.252/2023, sentencia del 21/5/2024; y en los precedentes "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA (TF 25041338-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 26.963/2022, sentencia del 29/12/2022; "*Argen Pork Export Consorcio de Cooperación c/ EN -AFIP- DGA s/ dirección general de aduanas*", causa 62.761/2019, sentencia del 3/2/2023; "*El Galgo SA c/ EN –AFIP DGA s/dirección general de aduanas*", causa 14 .520/2020, sentencia del 28/3/2023; "*Arcor SAIC (TF 69421146-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 23.225/2023, sentencia del 7/11/2023; "*Arcor SAIC (TF 69398395-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 26.774/23, sentencia del 21/11/2023); "*Enap Sipetrol Argentina SA (TF 25115520-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 29.337/2023, sentencia del 23/11/2023); "*Refinería del Norte SA (TF 47880908-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 30.542/2023, sentencia del 23/11/2023; "*Refinería del Norte SA (TF 47866058-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", causa 34.644/2023, sentencia del 14/12/2023).

En dichos precedentes, se señaló que la ratificación legislativa, como regla general, carecía de efectos retroactivos respecto de los decretos que adolecían de vicios en su origen. Al mismo tiempo, se explicaron las razones del apartamiento a lo resuelto por esta Sala en el precedente *"Patagonic Gas SRL c/ EN -AFIP- DGA s/ amparo"*, causa 74.554/2018, sentencia del 14/11/2019.

En cuanto al fondo del asunto, se desestimó la tesis sostenida por la demandada, dirigida a subsumir el decreto 793/18 en las facultades del art. 99, inc. 2 de la Constitución

Nacional, atento a la preponderancia que en materia tributaria posee el principio de legalidad. Asimismo, se puso de resalto que, si bien al dictarse el decreto en cuestión regía la ley 26.122, ello no tornaba diferente la situación a la decidida por la Corte Suprema en la causa " *Camaronera Patagónica SA*", ya que en ambos casos el vicio era congénito y superado por la ley posterior sancionada por el Poder Legislativo.

A su vez, con base en lo dispuesto en el art. 82 de la ley 27.467, se dispuso que el decreto 793/18 -aquí cuestionado- careció de vigencia entre el 4/9/2018 –fecha de entrada en vigor del aludido decreto– y el 13/12/2018 –fecha de entrada en vigencia de la ley 27.467– (cfr. esta Sala –en su actual integración– *in re*: *"Over Organización Veterinaria Regional SRL"*, ya citado, considerando VI), por lo que correspondía reconocer el derecho al reintegro de los derechos de exportación abonados en dicho período.

VII.- Que según surge de los antecedentes de esta causa, la parte actora solicitó la repetición de las sumas pagadas en concepto de derechos de exportación en relación a los permisos de embarque PE Nº 18 037 EC01 007330 L, PE N° 18 037 EC01 007464 T y PE Nº 18 037 EC01 007721 P, oficializados en fecha 12/10/18, 24/10/18 y 10/11/18, respectivamente.

VIII.- Que los fundamentos y conclusiones de los precedentes mencionados resultan aplicables al presente caso. Por ello, se debe revocar la sentencia apelada y las Resoluciones Nº 051/2021 (AD MARD) y Nº 053/2021 (AD MARD) dictadas en las Actuaciones SIGEA 12598-2539-2020 y 12598-2541-2020, y declarar la invalidez del Decreto N° 793/2018.

En consecuencia, corresponde acceder a la devolución de los derechos de exportación abonados por aplicación del Decreto N° 793/18, más intereses (art. 811 del Código Aduanero), atento a que los reclamos de repetición fueron interpuestos en fecha 23/7/2020, a la tasa prevista en las Resoluciones (MH) N° 598/2019,

(ME) N° 559/2022 y (ME) N° 3/2024 -conforme su respectiva vigencia- o la que la sustituya, hasta la fecha de su efectivo pago, en las condiciones establecidas por la CSJN en la causa *"Cencosud (TF 29.535-A) c/ DGA"*, sentencia del 15/5/2014, toda vez que los argumentos expuestos en el memorial no resultan suficientes para apartarse del criterio adoptado por el Alto Tribunal, y de conformidad con la liquidación que deberá practicarse oportunamente.

Asimismo, en tanto no es aplicable al *sub examine* la tasa prevista en la Resol. 314/2004 (ME), surge inoficioso expedirse sobre el planteo de inconstitucionalidad invocado en subsidio.

IX.- Que en cuanto a la imposición de costas, teniendo en cuenta que en esta Alzada se resuelve revocar el decisorio de grado, y que tampoco se advierte la existencia de cuestiones suficientes para que esta Sala se aparte del principio general de la derrota, corresponde imponerlas -en ambas instancias- a la parte demandada vencida (arts. 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por lo hasta aquí expuesto, **SE RESUELVE:** revocar la sentencia apelada, las Resoluciones Nº 051/2021 (AD MARD) y Nº 053/2021 (AD MARD) dictadas en las Actuaciones SIGEA 12598-2539-2020 y 12598-2541-2020 y declarar la invalidez del Decreto N° 793/2018. En consecuencia, corresponde acceder a la devolución solicitada en los términos expresados en el punto VIII, segundo párrafo, de la presente. Costas de ambas instancias a la demandada.

Se hace saber a las partes que podrán consultar copia de los precedentes citados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr.

Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada N° 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor Fiscal General -mediante correo electrónico dirigido a la dirección oficial del Ministerio Público ante esta Alzada (rcuesta@mpf.gov.ar; rpeyrano@mpf.gov.ar; arahona@mpf.gov.ar y dvocos@mpf.gov.ar)- y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 19/11/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38563702#434736295#20241113091941921