CAF 14324/2024/CA1; LDC ARGENTINA SA (TF 39131-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2025.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia de fs. 485/489 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las resoluciones 70/18, 71/18, 72/18, 73/18, 74/18, 75/18, 76/18, 77/18, 78/18, 79/18, 80/18, 81/18, 82/18, 83/18 y 84/18 (AD NECO), imponiendo las costas por su orden.

Señaló que, mediante dichos actos, la DGA había rechazado sendas solicitudes de devolución de las sumas abonadas en concepto de derecho de exportación, correspondiente a las operaciones de exportación realizadas por LDC Argentina SA, documentadas en los permisos de embarque allí descriptos.

Expuso los argumentos esgrimidos por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, y expuso que la causa fue calificada como de puro derecho.

En el *Considerando IV* identificó las trece actuaciones administrativas que antecedieron a la formación de la causa ante ese tribunal, describiendo las características y documentos involucrados en cada una de las operaciones de exportación.

En el considerando siguiente declaró que las cuestiones planteadas eran sustancialmente análogas a las examinadas en el acuerdo plenario de ese Tribunal Fiscal, recaído en la causa "*Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/ DGA s/ recurso de apelación*", del 26/4/22.

Transcribió la doctrina que emanó de ese precedente y aseveró que, en virtud del mismo, correspondía rechazar la devolución pretendida, en virtud de lo normado en las resoluciones MEyP 10/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08, y la resolución conjunta MP y MEyFP 26/08 y 28/08.

Con relación a las costas, por mayoría se resolvió que correspondían distribuirlas por su orden, atento a que la decisión se adoptaba en base al fallo plenario descripto, sumado a la complejidad que presentó el asunto.

II. Que contra dicha sentencia se alzó la parte actora, interponiendo su recurso de apelación a fs. 493 –concedido a fs. 570– y presentado su expresión de agravios a fs. 495/506, el cual fue replicado a fs. 515/522 vta.

En su memorial, la actora relata que los tributos cuya repetición pretende fueron abonados indebidamente por aplicación de las resoluciones MEyP 10/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08 y la resolución conjunta MP y MEyFP 26/08 y 28/08, que fijaron una alícuota de derechos de exportación superior al 20% para las mercaderías objeto de examen.

Tilda de inconstitucional dichas medidas, atento violentar el principio de legalidad en materia tributaria, toda vez que, al tiempo de llevarse a cabo las operaciones de exportación –en los términos del artículo 6° de la ley 21.453–, no habían recibido ratificación legislativa. Adiciona que ninguna de las normas referenciadas en los considerandos de aquellas contiene una clara política legislativa sobre las alícuotas a aplicar.

Expresa que la repetición pretendida se funda en la doctrina fijada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Camaronera Patagónica SA c/ Dirección General de Aduanas*", del 15/4/14.

Explica que su pretensión estriba en la devolución de la diferencia resultante entre el 20% pagado de conformidad con lo aprobado legalmente por la ley 25.645, y la mayor alícuota que debió pagar por aplicación de las resoluciones cuestionadas.

Señala que el precedente plenario invocado por el tribunal de grado no es aplicable a la especie, no sólo porque no se pretende la devolución de lo abonado por aplicación del decreto 793/18, sino porque, precisamente, en el presente caso se cuestionan resoluciones ministeriales.

Seguidamente esgrime argumentos direccionados a cuestionar el pronunciamiento plenario del Tribunal Fiscal de la Nación en trato, sostiene que ese órgano es competente para analizar la constitucionalidad de las leyes o reglamentos, y que el artículo 755 del Código Aduanero es insuficiente para fundar una delegación legislativa luego de la reforma de la Constitución Nacional de 1994.

Expone que los derechos de exportación en cuestión fueron establecidos originalmente por la resolución MEyP 11/02, que fijó una alícuota del 5% y otra del 13,5% para la posición arancelaria aquí examinada.

Afirma que el 8/4/02 se publicó en el Boletín Oficial la resolución MEyP 35/02, la cual elevó aquella alícuota al 20% y recibió ratificación legislativa por medio de la ley 25.645, de conformidad con lo establecido en el fallo "*Camaronera Patagónica*" del Alto Tribunal.

Posteriormente –prosigue con su relato– se dictó la resolución MEyP 10/07, que elevó 4 puntos porcentuales el derecho de exportación en cuestión, pero sin recibir ninguna ratificación legislativa. Si bien el decreto 509/07 mantuvo la vigencia de las resoluciones MEyP 35/02 y 10/07, tampoco fue ratificado.

Continúa y declara que luego entraron en vigencia las resoluciones MEyP 368/07, 369/07, 125/08 –esta última fijando un esquema de derechos de exportación móviles–, las cuales tampoco fueron ratificadas. Seguidamente se dictó la resolución MEyP 64/08, derogada por su par 182/08, fijando una alícuota del 28%.

Finalmente –continúa– se dictó la conjunta MP y MEyFP 26/08 y 28/08, que fijó una alícuota del 23% para la exportación de trigo.

Recalca que ninguna de las resoluciones dictadas con posterioridad a la resolución MEyP 35/02 recibió ratificación legislativa.

Efectúa consideraciones en torno a la delegación legislativa y el principio constitucional de legalidad, invocando los artículos 4°, 17, 75 inciso 1°, 31, 76 y 99 inciso 3° de la Constitución Nacional y contrastándolos con el artículo 755 del Código Aduanero, y concluye que ninguna norma posterior dictada por el Poder Ejecutivo, que fijara o modificara los derechos de exportación, y que citara el precepto del mencionado código, podría ser considerada como respetuosa del mecanismo constitucional de delegación legislativa.

Tilda de inconstitucional a las resoluciones MEyP 10/07, 368/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08.

Incluso –puntualiza–, si se considerara que el cambio estructural de los derechos de exportación respetó el mecanismo de delegación legislativa, se toparía con un nuevo impedimento para calificarlo de válido: de acuerdo con el artículo 76 de la Constitución Nacional, sólo el Poder Ejecutivo puede ejercer las funciones, estando vedada la subdelegación.

Desde otro prisma, impugna la tasa de interés prevista en la resolución MEyP 314/04, manifestando que vulnera los derechos constitucionales de propiedad y razonabilidad, agravio que también dedica a la tasa fijada por la resolución 559/22 de la misma cartera.

Expresa que su agravio no se dirige contra el establecimiento de una tasa distinta para los casos de repetición, sino por su manifiesta desproporción.

Solicita que se disponga expresamente que la tasa de interés prevista en el artículo 811 del Código Aduanero sea la pasiva del Banco Central de la República Argentina.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

III. Antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

IV. Asimismo, es adecuado recordar que, en consonancia con lo previsto en el artículo 1180 del Código Aduanero, no cabe rever en esta instancia las cuestiones fácticas planteadas en la instancia anterior, atento la limitación con que ha sido previsto por la ley el recurso que se intenta (cfr. CSJN, Fallos: 300:985 y esta Sala, *in re* "*Schmid, Walter Edmundo*", del 26/10/84; "*Procter & Gamble Soc. Col (TF 19609-A) c/ DGA*", del 21/9/06; "*Baxter Argentina SA TF 34662-A c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 16/12/20, entre otras. En igual sentido esta Sala –

en su actual integración–, Causa CAF 46942/2023, *in re* "*Bunge Argentina SA (TF 20281321-A) s/ recurso directo de organismo externo*", del 5/12/23).

V. Que de la compulsa de estas actuaciones se desprende que, en la instancia precedente a la que intervino el Tribunal Fiscal de la Nación, la firma actora había requerido a la DGA la devolución de los derechos de exportación que consideró abonados en exceso, con fundamento en que las operaciones de exportación habían tenido por destino países miembros del Mercosur, con lo cual, el establecimiento de derechos de exportación por nuestro país, iría en contra de las disposiciones del Tratado de Asunción del 26 de marzo de 1991 (a fs. 55/248 obran las respectivas presentaciones).

Posteriormente –siempre dentro de la "instancia administrativa"–, el 25/8/15, la peticionante efectuó una presentación ante el organismo, manifestando que adecuaba su planteo de repetición, atento que la Corte Suprema de Justicia de la Nación había dictado el precedente "*Whirpool Puntana SA (TF 21671-A) c/ Dirección General de Aduanas*", el 11/12/14.

En dicha oportunidad hizo saber que, de acuerdo con los lineamientos fijados por el Alto Tribunal en la causa "*Camaronera Patagónica SA c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo*", del 15/4/14, direccionaba sus argumentos hacia el establecimiento de los derechos de exportación por parte de las resoluciones MEyP 10/07, 369/07, 125/08, 64/08, 182/08 y resolución conjunta MP y MEyFP 26/08 y 28/08, acusando que no recibieron ratificación legislativa posterior (fs. 250/368).

Denegadas las devoluciones solicitadas, por conducto de las resoluciones dictadas por la Aduana de Necochea (fs. 371/445), LDC Argentina SA interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, promoviendo la causa cuya sentencia aquí corresponde revisar.

En esa presentación –en lo sustancial–, la actora indicó que la repartición había rechazado sus planteos en orden al primer argumento descripto, es decir, al de la vigencia de los derechos de exportación con

destino a países miembros del Mercosur, mas sin expedirse con respecto al segundo, referido a la falta de ratificación legislativa de los reglamentos que alteraron las alícuotas de dichos tributos.

Por ello, esgrimió argumentos en orden a la constitucionalidad de los reglamentos en trato, aduciendo que no le correspondía el pago del incremento en los derechos de exportación aplicados, por encima del 20%.

Como se indicó anteriormente, el tribunal de grado confirmó las resoluciones apeladas, con sustento en los fundamentos reseñados en el *Considerando I*.

VI. Que, en orden a lo expuesto recientemente, luce claro que la materia *sub examine* se ciñe al segundo tópico descripto en el considerando precedente, esto es, la presunta invalidez constitucional de los reglamentos en trato, a causa de la ausencia de ratificación legislativa.

Sobre el particular, es importante destacar que la Sala IV de este tribunal de alzada –con la intervención del Dr. Morán, que actualmente integra esta Sala III–, ha tenido ocasión de expedirse sobre la materia, adoptando una pauta hermenéutica que aquí es compartida por el Dr. Fernández.

Así pues, en la Causa CAF 86501/2018/CA1, correspondiente a los autos "*Finning Argentina SA c/ EN-M Hacienda-AFIP-DGA s/ proceso de conocimiento*", del 17/5/22, la Sala IV se pronunció con relación a la **resolución MEyP 181/08**, sosteniendo –en lo sustancial– que los derechos aduaneros, atento su naturaleza tributaria, se encuentran regidos por los principios constitucionales que alcanzan a éstos, en particular el de reserva de ley (Constitución Nacional, arts. 4º, 9º, 17, 52 y 75, incs. 1º y 2º). Recordó que dicho principio no cede frente al mecanismo de delegación legislativa (art 76 del mismo cuerpo supra legal).

Sentado ello, invocando el precedente del Alto Tribunal recaído en la causa "*Camaronera Patagónica*", aseveró que la resolución allí examinada no se ajustaba a los parámetros fijados, pues el aspecto cuantitativo del derecho de exportación queda completamente librado al arbitrio del Poder Ejecutivo, con mella irreversible de la garantía constitucional señalada.

En ese mismo orden de cosas, señaló que existía una diferencia entre la resolución allí analizada y la resolución MEyI 11/02, que había evaluado la Corte Suprema en el caso descripto, toda vez que esta última había sido ratificada o aprobada posteriormente por una ley emitida por el Congreso Nacional.

Expresó asimismo que el artículo 755 del Código Aduanero, si bien es constitucionalmente válido, resultaba insuficiente por sí solo para otorgar una delegación en cabeza del Poder Ejecutivo, dado que guarda silencio con respecto a la alícuota máxima aplicable. Además, ni el mentado dispositivo legal, ni la Ley de Ministerios en que se había fundado la delegación legislativa, fijaron una escala, un límite mínimo y máximo, o algún otro parámetro que permitiera determinar la alícuota del derecho de exportación.

En el mismo sentido se expidió en la Causa CAF 36809/2023, *in re* "*Molino Cañuelas SACIFIA (TF 56397479-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 3/10/23.

También lo hizo con relación a la **resolución MEyP 369/07**, en la Causa 51372/2022, *in re* "*Bunge Argentina SA (TF 36695-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 13/12/22 y "*Bunge Argentina SA (TF 37435-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 5/3/24; y con respecto a la **resolución conjunta MP y MEyFP 26/08 y 28/08**, en la Causa CAF 42533/2023, *in re* "*Compañía Argentina de Granos SA (TF 78943355-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 25/6/24; CAF 22239/2024, "*LDC Argentina SA (TF 103157087-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*" y CAF 15471/2024, "*LDC Argentina SA (TF 38232-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", estas dos del 1/4/25.

Por su parte, la Sala V se expidió en similar sentido, con relación a la **resolución MEyP 125/08**, en la Causa CAF 22912/2023, *in re* "*Bunge Argentina SA (TF 34058-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 13/11/24 y sus citas.

VII. Que los análisis realizados y las conclusiones alcanzadas en las causas citadas, resultan de plena aplicación en el *sub judice*.

En efecto, a más de las resoluciones MEyP 369/07, 125/08, 181/08 y resolución conjunta MP y MEyFP 26/08 y 28/08, que fueron examinadas en aquellas oportunidades, las restantes impugnadas en autos –resoluciones MEyP 64/08 y 182/08– revisten similares características –esto es, se fundaron normativamente en el artículo 755 del Código Aduanero y en la Ley de Ministerios, y no recibieron ratificación legislativa–, alcanzándoles, por ello, los mismos resultados.

VIII. Que, a todo evento, lo que aquí se decide no significa ir en un sentido opuesto a lo resuelto por esta Sala en la Causa CAF 7987/2008, *in re* "*Bio Sidus SA (TF 22046-A) c/ DGA*", del 6/10/08; Causa CAF 15942/2015, *in re* "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28475-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 17/3/16 y Causa CAF 15942/2015, *in re* "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 30115-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*", del 5/5/21 –alguno de los cuales fue citado por la demandada en su contestación de agravios–, dado que la cuestión allí examinada difiere de la presente.

En efecto, en estos últimos se definió la cuestión atinente a la estabilidad fiscal a la luz de la Ley de Inversiones Mineras y su reglamentación, acatando la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28.448-A) c/ DGA*", (Expte. P.645.XLVIII), del 19/11/13, según la cual ni la ley 24.156 y tampoco el decreto 2686/93 y sus modificatorios eximen a las empresas mineras de pagar nuevos tributos ni aumentos posteriores a la presentación del estudio de factibilidad, pues sólo garantizan que no aumente la carga tributaria total, permitiendo mecanismos de compensación o devolución.

A su vez, en dichos precedentes fue especialmente ponderado la constitucionalidad de la resolución 11/02 frente al Tratado de Asunción, fue resuelta por esta Sala con fecha 6 de octubre de 2008, en la causa Nº 7.987/08, caratulada "*Bio Sidus SA (TF 22046-A) c/ DGA*"; criterio luego confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa

"*Whirpool Puntana SA (TF 21.671-A) c/ Dirección General de Aduanas*", (Causa CSJN 61/2008 (44-W)/CS1), del 11/12/14, en el sentido que ese tratado del Mercosur no prohíbe expresamente los derechos de exportación, por lo tanto, no se puede declarar inconstitucional su aplicación basándose en ese argumento.

En cuanto a la legalidad de la Resolución N° 11/02 recordó que en el caso "*Camaronera Patagónica*", la Corte Suprema consideró que carecía de validez legal desde su entrada en vigencia (5/3/02) hasta que fue ratificada por la ley 25.645 (24/8/02) y que, a partir de esa fecha, tiene respaldo legal. Y en cuanto a las concretas circunstancias que se debatían, destacó que las exportaciones tramitadas por la allí actora "*Procesadora de Boratos*", en discusión, fueron realizadas en abril de 2010, cuando ya estaba vigente la ley 25.645. Por lo tanto, los derechos de exportación ya contaban con respaldo legislativo.

Como quedó evidenciado ninguna relación guardan los argumentos que sustentan los precedentes invocados por la demandada en su expresión de agravios, citados en extenso, aisladamente y sin vincularlos a lo que se halla en debate en esta causa.

IX. Que, en orden a lo expuesto, corresponde declarar la invalidez de las resoluciones MEyP 10/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08, y la resolución conjunta MP y MEyFP 26/08 y 28/08 y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición articulada por LDC Argentina SA, con costas.

X. Que, en cuanto a la **tasa de interés**, como se expuso en el *Considerando I* de este pronunciamiento, la actora expresa agravios contra las resoluciones MEyP 314/04 y MH 559/22, solicitando que se aplique la tasa pasiva del Banco Central de la República Argentina.

Sobre el particular, tomando una detenida lectura del recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación, se aprecia que la actora, al referir a este asunto, se limitó a solicitar la devolución de las sumas reclamadas, "*con más los intereses previstos en el artículo 811 del CA, hasta la fecha de su efectivo pago*".

Cabe recordar que, en el marco de los artículos 811 y 838 del Código Aduanero, el Ministerio de Economía y Producción dictó la resolución 314/04, cuyo artículo 4° fijó una tasa de interés del 0,50% mensual para los casos de devolución, reintegro o compensación de impuestos. Este último reglamento –vale destacar– fue sustituido por la resolución 598/19 del Ministerio de Hacienda – comenzando a surtir efectos el 1/9/19 (art. 10)–, el cual, a su vez, fue reemplazado por la resolución 559/22 del Ministerio de Hacienda, surtiendo efectos desde el 1/9/22 (art. 9°), luego reemplazada por la resolución 3/2024 (BO 22/01/2024) y, más recientemente, por la resolución N° 199/25 del Ministerio de Economía, que sustituyó el art 4 de la resolución 3/2024.

Dicho ello, estos juzgadores tienen para sí que el agravio en trato debe ser rechazado, toda vez que no fue planteado en el escrito que dio inicio a la instancia del tribunal de grado, lo cual torna al planteo fruto de una reflexión tardía –cfr. art. 271 *in fine* y 277 del CPCCN– (v. esta Sala, Causa CAF 66639/19, *in re* "*Clement, María Josefina c/EN-AFIP s/amparo ley 16.986*", del 24/6/20; CAF 16179/2023/CA1 *in re* "*INC SA (TF 30047-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", del 6/6/23 y recientemente Causa CAF 35043/2022/CA002, *in re* " *Bapro Mandatos y Negocios SA (TF 48037-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", del 6/5/25).

Siendo ello así, a fin de evitar eventuales equívocos al momento de realizar la liquidación de las sumas objeto de la repetición, corresponde precisar lo siguiente:

(i) desde las fechas de las presentaciones de los reclamos de repetición respectivos hasta el 31/8/19, se aplicará la tasa prevista en el art. 4° de la resolución 314/04 del Ministerio de Economía y Producción;

(ii) entre el 1/9/19 y el 31/8/22, la tasa de interés fijada en el art. 4° de la resolución 598/19del Ministerio de Hacienda;

(iii) desde el 1/9/22 y hasta el 31/1/24, la tasa del art. 4° de la resolución (MH) 559/22;

(iv) a partir del 1/2/24 y hasta el 28/2/25, la tasa prevista en el art. 4°, primer párrafo, de la resolución 3/24, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 10° de esa norma; y

(v) para los intereses devengados desde el 1/3/25 y hasta el momento del efectivo pago, se aplicará la tasa del 0,75% mensual, en cumplimiento del art. 3° la resolución N° 199/25 del Ministerio de Economía, o la que la sustituya en el futuro.

Por todo lo expuesto, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, **SE RESUELVE**: **1°)** Hacer lugar al recurso interpuesto por la parte actora, declarar la invalidez de las resoluciones MEyP 10/07, 369/07, 125/08, 64/08 y 182/08 y la resolución conjunta MP y MEyFP 26/08 y 28/08, revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, ordenar al fisco nacional ex AFIP-DGA que devuelva las sumas abonadas, con más los intereses previstos en el art. 811 del CA, calculados en la forma explicitada en el *Considerando X*; **2°)** Las costas de ambas instancias se imponen a la demandada vencida.

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados 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 Nº 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN